

A SIMULAÇÃO NA LEI GERAL TRIBUTÁRIA¹

MANUEL ANSELMO TORRES

A simulação de negócios jurídicos com o fim de diminuir um encargo tributário constitui um comportamento fraudulento típico, previsto e sancionado não só como crime de fraude fiscal, como também no âmbito específico de alguns impostos. A lei geral tributária veio agora introduzir no ordenamento fiscal um regime sancionatório comum a todos os tributos. Porém, na falta de um conceito legal de simulação fiscal, é necessário recorrer ao direito civil para recorrer o comportamento simulatório susceptível de desencadear a sanção fiscal. Este artigo ensaia a delimitação da simulação fiscal, através da análise dos seus elementos constitutivos bem como do confronto com figuras fronteiriças da simulação. Estas, podendo, à vista desarmada, confundir-se com a simulação, são no entanto insusceptíveis de desencadear as mesmas sanções.

The simulation of juridical affairs with the purpose of reducing the tax burden seems to constitute a typical fraudulent conduct, duly foreseen and sanctioned not only as a tax fraud offence but also within the specific scope of some taxes. The general taxation law has now introduced in the fiscal system a penalty regime common to all tax levies. However, in the absence of a legal concept of tax simulation, it is necessary to have recourse to civil law to outline the simulatory conduct that is likely to trigger off a fiscal sanction. This article tries to delimit the tax simulation through the analysis of its component parts as well as the comparison with some boundary-forms of simulation. Although these may, at a first sight, be confounded with a simulation, they are not susceptible of giving rise to any identical sanctions.

ÍNDICE:

I - Introdução; II - A Simulação de Negócio Jurídico como Acto Ilícito; a) Ilícitude simples; b) Abuso do direito; c) Fraude à lei; III Conceito de Simulação de Negócio Jurídico; a) Divergência; b) Acordo; e) Fraude; IV Figuras Fronteiriças da Simulação; a) Interposição real de pessoas; b) Negócio indirecto; c) Negócio fiduciário; V - Efeitos Fiscais da Simulação; VI - Conclusão.

1-INTRODUÇÃO

A Lei Geral Tributária² (LGT) constitui a primeira ocasião entre nós de reunir de modo sistemático e autónomo as regras a que se deve subordinar toda a relação jurídica tributária, independentemente do tipo de tributo.

¹ Baseado no texto apresentado à Conferência sobre a Lei Geral Tributária, realizada pelo Instituto Superior de Gestão, em 25 de Novembro de 1998.

² A Lei Geral Tributária foi aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro, e entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999.

No âmbito das regras atinentes ao capítulo da constituição e alteração da relação jurídica tributária, a do art. 39.^o da LGT ensaia, pela primeira vez, um regime fiscal geral da simulação de negócios jurídicos.

A simulação de negócio jurídico foi objecto da disciplina própria de diversos tipos fiscais já extintos (Imposto de Capitais e Imposto sobre Mais-valias)⁴. Actualmente, no regime fiscal da simulação destaca-se a disciplina do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD) e a do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

Quanto ao CIMSISD, além de se conferir a faculdade à Fazenda Nacional para promover a avaliação dos bens transmitidos, *havendo elementos fundados para sus- peitar que o valor sobre que incidiu ou incidiria a sisa é inferior (...) ao preço por que os bens foram transmitidos* (art. 57.^o estabelece-se uma original sanção para a simulação de preço: o direito de preferência na compra, atribuído ao Estado e a outras entidades públicas, *pelo preço simulado* (art. 176.^o).

Quanto ao CIVA, determina o n.º3 do seu art. 19.^o que *não poderá deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente*.

Na reforma fiscal de 1989, a simulação de negócio jurídico não mereceu a con- sagração de qualquer regime tributário especial. A simulação foi, contudo, penalizada como fraude fiscal pelo Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA), sendo aí tipificada como *a celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza. quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas, que vise a não liquidação, entrega ou pagamento do imposto ou a obtenção indevida de benefícios fiscais. reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias* (art. 23.^o).

Não obstante a pesada moldura penal estabelecida para este crime de fraude fis- cal -**prisão** até três anos ou multa não inferior ao valor da vantagem patrimonial pretendida -**não** se conhece experiência da sua aplicação e é de crer que seja diminuta ou nula.

O tipo penal não faz o recorte material da conduta do infractor na qual se traduza a simulação, limitando-se a descrevê-la como *a celebração de negócio simulado*. Pressupõe, por isso, um entendimento prévio sobre o conceito de simulação de negócio, sem o qual o tipo penal é inoperante.

³ Art. 39.^o (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 legal mente atribuídos à Administração Tributária, a tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial que declare a sua nulidade.

⁴ Código do Imposto de Capitais, art. 81.^o; Código do Imposto sobre Mais-valias, art. 51.^o.

A simulação não é, portanto, objecto de qualquer formulação conceptual na lei fiscal vigente, que permitisse recortar um conceito autónomo de *simulação fiscal*. A simulação fiscal apenas se distingue pelo fim que prossegue (a redução do encargo tributário) e pelo seu regime fiscal específico, mas não pela sua génese. Em vez de simulação fiscal, podemos falar com mais propriedade de um *regime fiscal da simulação*.

Este estado de coisas não é alterado pela norma agora introduzida pela LGT, no seu art. 39.º Porém, esta norma não deixa de ter carácter inovador. Com efeito, introduz no ordenamento tributário português uma regra, aplicável à generalidade dos tributos, que determina a incidência tributária sobre os efeitos do negócio pretendido pelos sujeitos passivos, por exclusão dos efeitos do negócio por eles simulado⁵. Ao estatuir que a *tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado*, o art. 39.º da LGT esclarece um princípio de incidência tributária cujos efeitos práticos, quer preventivos ou dissuasores, quer repressivos, poderão ir bastante além do que logrou a criminalização do recurso à simulação com intuídos fraudulentos.

Neste contexto, revela-se de utilidade premente recortar a figura da simulação de negócio jurídico, tal como nos é dada pela dogmática de Direito Civil, distinguindo-a de figuras afins ou figuras fronteira, antes de indagar sobre as suas especialidades no âmbito do Direito Fiscal.

II -A SIMULAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO COMO ACTO ILÍCITO

A figura da simulação de negócio jurídico, embora tenha amplo campo de manifestação em Direito Fiscal, é oriunda do Direito Civil, tendo aí recebido o seu tratamento dogmático.

Ao abordar a simulação de negócio jurídico em sede da Lei Geral Tributária, convém rever o conceito de simulação segundo a teoria geral do direito civil, começando por enquadrá-lo na categoria mais vasta dos actos ilícitos.

A ilicitude consiste na ofensa de uma norma ou de um dever imposto por uma norma. Um acto é ilícito quando infringe ou contraria o disposto na lei, traduzindo-se no incumprimento de um dever legalmente imposto ou numa prática legalmente proibida⁶.

A ilicitude afere-se pela existência de uma sanção do acto, a qual pode ser de natureza civil –a responsabilidade e a obrigação de indemnizar –ou de natureza penal –uma coima ou pena.

⁵ Fora do contexto da simulação mas relacionado com a sua problemática, dispõe o nº 3 do art. 36º da LGT: “A qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a Administração Tributária”.

⁶ Ana Prata, *Dicionário Jurídico*, 1995, 509.

A ilicitude classifica-se, quanto à estrutura da infracção legal cometida, em três tipos: a ilicitude simples, o abuso do direito, e a fraude à lei⁷.

a) Ilicitude simples

A ilicitude simples ou em sentido estrito é a qualidade do acto jurídico ou do negócio jurídico que viola directamente um comando jurídico.

Será o caso de ilicitude mais simples de configurar. É ilícito, nesta acepção, por exemplo, todo o negócio usurário, como é ilícita a falta de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado na transmissão de um bem por um sujeito passivo no âmbito de uma actividade tributada.

b) Abuso do direito

O abuso do direito consiste num modo de exercer um direito subjectivo que excede os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes e pelo fim social e económico desse direito.

É ilícito, nesta acepção, por exemplo, o exercício do direito de propriedade de modo lesivo de outrem, sem interesse atendível.

No plano fiscal, para os que admitem a aplicação da figura do abuso do direito ao comportamento dos contribuintes⁸⁹, será ilícito um negócio celebrado entre duas sociedades relacionadas entre si, em condições diferentes das praticadas no mercado, com o mero intuito de reduzir a soma da tributação de ambas.

e) Fraude à lei

A fraude à lei consiste na obtenção de um resultado que a lei proíbe, mediante a conjugação de actos ou formas jurídicas em si lícitos, mas praticados intencionalmente com o fim de obter tal resultado¹⁰.

⁷ CASTRO MENDES, Teoria Geral do Direito Civil, III, 495.

⁸ Assim, para Alberto Xavier, a lei fiscal é insusceptível de abuso, pois a possibilidade que se oferece aos contribuintes na escolha dos meios oferecidos pelo Direito Civil é uma liberdade e não um direito subjectivo. Para este autor, as chamadas normas anti-abuso, quer dirigidos a certos comportamentos, quer aplicando genericamente o primado da caracterização económica da previsão normativa fiscal, são regras de interpretação da lei, e não regras de sanção de condutas ilícitas (cfr. "O Negócio Jurídico Indirecto", Ciência e Técnica Fiscal, 147, 23).

⁹ Idêntica posição pode alcançar-se pela constatação da falta de sanção para o pretensu abuso do Direito Fiscal. Enquanto no Direito Civil a sanção é dada pelo dever de indemnizar aquele que for lesado com o exercício abusivo do direito subjectivo, no Direito Fiscal apenas há tutela do crédito do Estado dentro dos princípios da legalidade e da tipicidade. Então, de duas uma, ou o tipo fiscal determina a incidência tributária sobre um dado comportamento, ou o deixa fora desse campo de incidência. Fora do tipo legal tributário não existe qualquer tutela do sujeito activo da relação tributária.

¹⁰ Castro Mendes, *op. Cit.*, 498

Exemplo de um negócio celebrado em fraude à lei será o conluio para a cessação unilateral de contrato de trabalho com o intuito de aceder a um subsídio de desemprego que a lei faz depender de uma situação de desemprego involuntário.

É igualmente ilícito, por fraude à lei, a celebração de contrato entre duas sociedades do mesmo grupo, com vista a permitir a uma delas colocar-se em situação de incumprimento determinante da obrigação de indemnizar a outra, de modo a fazer nascer na primeira um custo fiscalmente dedutível e na segunda um proveito não tributado.

A simulação de negócio jurídico reconduz-se à figura da fraude à lei. O negócio simulado é em si lícito mas é celebrado com uma finalidade contrária à lei. No entanto, a simulação não esgota o âmbito das categorias de negócios ilícitos, nem sequer a categoria dos negócios celebrados em fraude à lei.

As limitações do conceito de simulação resultam, antes de mais, da sua própria delimitação positiva, mas identificam-se igualmente na sua delimitação negativa pelas figuras que lhe são dogmaticamente afins ou contíguas. É o que de seguida procuraremos demonstrar através da análise do conceito de simulação e a descrição das figuras fronteira da simulação.

III -CONCEITO DE SIMULAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO

A simulação consiste no *acordo entre declarante e declaratório no sentido de celebrarem um negócio que não corresponde à sua vontade real, no intuito de enganarem terceiros*¹¹¹².

Analisa-se, como elementos característicos da simulação,

- a) a divergência entre a vontade e a declaração;
- b) o acordo ou conluio entre as partes; e
- c) a intenção de enganar terceiros.

Detenhamo-nos, separadamente, sobre cada um destes elementos.

a) Divergência

A divergência entre a vontade e a declaração pode ser absoluta ou relativa, falando-se, conforme o caso, em simulação absoluta ou em simulação relativa.

¹¹ Luís A. CARVALHO FERNANDES. *Teoria Geral do Direito Civil*.II, 369.

¹² Código Civil, art. 240." (Simulação): 1. Se, por acordo entre declarante e declaratório, e no intuito de enganar terceiros, houver divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante, o negócio diz-se simulado. 2. O negócio simulado é nulo.

Existe divergência *absoluta* entre a vontade e a declaração quando o declarante, não querendo celebrar qualquer negócio jurídico, diz querer e celebra um negócio jurídico qualquer.

Existe divergência *relativa* entre a vontade e a declaração quando o declarante, querendo um negócio jurídico, diz querer e celebra um negócio jurídico diferente.

A identificação da divergência, quer absoluta quer relativa, pressupõe a identificação da vontade real do declarante e a sua comparação com a declaração negocial produzida.

Assim, na simulação absoluta, alguém declara vender uma coisa que pretende reservar para si ou declara comprar uma coisa que não pretende adquirir para si. Em qualquer dos casos, sob a capa da declaração não se esconde nenhuma vontade negocial, mas sim a ausência de qualquer vontade negocial.

Na simulação relativa, alguém declara vender uma coisa que pretende doar ou declara comprar uma coisa que pretende alugar. Aqui, sob a capa da declaração esconde-se uma vontade negocial com ela divergente, o negócio jurídico que corresponde à vontade real do declarante, designado negócio dissimulado.

Na simulação relativa, a divergência entre a declaração e a vontade pode incidir sobre diferentes elementos dos actos jurídicos, podendo distinguir-se entre simulação subjectiva -quando a divergência recai sobre a identidade dos sujeitos - e simulação objectiva -quando a divergência recai sobre qualquer outro elemento, incluindo a natureza jurídica do próprio acto. A simulação objectiva pode incidir sobre um valor ou um preço, sobre uma data, sobre uma coisa objecto do negócio.

Assim, na simulação subjectiva, também designada *interposição fictícia de pessoas*, alguém declara vender a A uma coisa que pretende vender a B. Aqui não há divergência entre o conteúdo ou objecto do negócio simulado e do negócio dissimulado, mas há divergência quanto à identidade do comprador. A é um comprador fictício ou simulado, e B o comprador real ou dissimulado.

Na simulação objectiva, alguém declara vender pelo preço de cem o que pretende vender pelo preço de mil. O vendedor não aceita vender pelo preço que declara mas apenas pelo preço real, que dissimula.

b) Acordo

Não basta, contudo, a verificação de uma divergência entre a vontade e a declaração, para se poder falar em simulação. Essa divergência, só por si, reconduzir-se-ia à figura do erro na declaração, se não fosse conhecida do declarante, ou sendo conhecida do declarante mas não do declaratário, reconduzir-se-ia à figura da reserva mental.

Ora, a simulação pressupõe que não haja erro na declaração, isto é, que o declarante conheça a divergência entre a sua declaração e a sua vontade, nem que haja reserva mental, isto é, que o declaratário também a conheça.

O conceito de simulação exige, porém, mais do que a simples consciência ou representação do declarante sobre a divergência entre a sua vontade e a sua declaração. Para que se possa falar de simulação é ainda necessário a existência de um acordo ou de um encontro de vontades sobre a própria simulação entre dois sujeitos, declarante e declaratário.

Além do negócio simulado e do negócio dissimulado (este na simulação relativa), é ainda constitutivo da simulação um acordo fraudulento sobre a própria divergência entre um e outro. Esse acordo designa-se por *pacto simulatório*.

Assim, na compra e venda com simulação de preço, o comprador e o vendedor acordam ambos em declarar o preço fictício, mas o comprador aceita pagar, e o vendedor exige receber, o preço real. Na compra e venda com interposição fictícia da pessoa do comprador, B declara comprar mas aceita perante o vendedor não fazer sua a coisa vendida, consentindo que esta fique a pertencer ao real comprador, C.

O pacto simulatório manifesta-se paradigmaticamente numa *contra-declaração*, pela qual as partes declaram a sua vontade real ou a sua vontade de se querer vincular nos termos do negócio dissimulado.

O pacto simulatório enquanto elemento constitutivo da simulação levanta a questão sobre a admissibilidade da aplicação deste instituto aos negócios jurídicos unilaterais.

Diz-se unilateral o negócio jurídico em que há uma única manifestação de vontade (ou várias manifestações de vontade paralelas) que, só por si, produz efeitos jurídicos. Corresponde a um negócio jurídico unilateral, por exemplo, a declaração testamentária, a oferta pública, a promessa unilateral ou o reconhecimento de dívida.

Certa doutrina inclina-se a admitir a possibilidade de um pacto simulatório entre o declarante que é parte no negócio jurídico unilateral e quem é apenas o destinatário ou beneficiário dessa declaração¹³.

e) Fraude

Verificada a divergência entre declaração e vontade, bem como o acordo sobre ela, para que se possa falar de simulação é ainda necessário verificar-se a intenção fraudulenta do pacto simulatório, destinada a enganar terceiros.

Pode dar-se que duas pessoas celebrem entre si um negócio simulado, acordando sobre os efeitos do negócio dissimulado, sem contudo terem a intenção de enganar um terceiro. Será o caso de, perante a proibição de A vender cigarros a B, que é menor de idade, aquele declara vendê-los a C, maior, que acorda em entregá-los a B. Trata-se, sem dúvida, de um negócio ilícito, com uma sanção civil

¹³ Fernandes, *ibidem*, 369

idêntica à que se aplica ao negócio simulado – a nulidade – acrescida de uma sanção contra-ordenacional. Porém, não visa enganar terceiros, mas tão-só com- tornar uma proibição legal.

Já é, contudo, enganosa a interposição fictícia de pessoas na venda de pai a filho, para afastar o consentimento dos demais filhos. Estes, desconhecendo que a venda foi feita a um irmão, não poderão anulá-la nos termos da lei. Note-se que a intenção, neste caso, poderá ser apenas a de enganar os demais filhos, quer para que não se sintam preteridos, quer para que não venham a anular a compra e venda. A intenção não será, em princípio, a de *prejudicar* os preteridos. Quando o pacto simulatório visa apenas enganar, mas não prejudicar terceiros, a simulação diz-se inocente.

A simulação diz-se fraudulenta quando o pacto simulatório se destina não só a enganar mas também a prejudicar terceiros. Assim, a simulação de preço, quer seja superior ao preço real com vista a afastar o exercício de um direito de preferência, quer seja inferior ao preço real com vista a diminuir a base de incidência tributária, é fraudulenta. No primeiro caso, os preferentes preteridos deixam de comprar pelo preço real um bem a que porventura atribuem um valor superior; no segundo caso, o Estado arrecada um imposto inferior ao que resultaria do preço real.

A simulação fraudulenta em prejuízo do Estado ou da Segurança Social constitui crime de fraude fiscal ou crime de fraude contra a segurança social¹⁴.

IV -FIGURAS FRONTEIRA DA SIMULAÇÃO

A simulação não se confunde, porém, com outras categorias dogmáticas de negócios jurídicos que, não obstante apresentarem afinidades e aparentes similitudes com a simulação, se distinguem claramente desta. De comum com a simulação têm um fim não coincidente com a sua aparência, mas distinguem-se desta por serem negócios verdadeiros e não fictícios. A doutrina identifica as seguintes: *a interposição real de pessoas, o negócio indirecto, e o negócio fiduciário.*

a) Interposição real de pessoas

Imagine-se que A está interessado em comprar algo que B tem. Porém, sabe que se se lhe oferecer para comprar a coisa, B lhe pedirá um preço exorbitante, por saber da fortuna de A. A pede então a C que compre a coisa a B, para lha vender em seguida.

Ao contrário da interposição fictícia de pessoas, não há neste exemplo qual- quer negócio simulado. C quer mesmo comprar a coisa a B e este quer lha ven-

¹⁴ RJFNA, arts. 23º e 27º-A

der. O facto de C não querer ficar com a coisa para si, mas vendê-la logo de seguida a A, não toma o primeiro negócio, nem o segundo, simulado. Pelo contrário, ambos os negócios são queridos por todos os respectivos intervenientes. Neste exemplo, o negócio além de verdadeiro também é lícito, ainda que se possa configurar uma interposição real de pessoas para um fim ilícito. Seria o caso de haver uma proibição legal à venda de B a A.

b) Negócio **indirecto**

Diz-se indirecto o negócio típico cujas cláusulas são executadas visando atingir um fim diferente do seu fim típico¹⁵.

Assim, se as partes celebram uma compra e venda por um valor simbólico, celebram um negócio típico, mas o fim que têm em mente não corresponde ao fim típico do negócio de compra e venda, mas a um outro negócio, o de doação.

De igual modo, se A vende uma coisa a B sob condição resolutiva de lhe pagar uma dívida antiga, o fim da compra e venda não é o seu fim típico, a transmissão da propriedade, mas antes a garantia dessa dívida mediante o valor da coisa vendida.

O negócio indirecto assume particular relevância no Direito Fiscal. Aí é utilizado como um meio fiscalmente menos oneroso para alcançar um qualquer fim que as partes tenham em vista, em vez do negócio imediatamente apto a realizar tal fim (o negócio directo), mas fiscalmente mais oneroso.

Para Alberto Xavier, quem de mais perto analisou entre nós a relevância no Direito Fiscal da figura do negócio indirecto¹⁶, trata-se de um negócio a que as partes recorrem para atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial¹⁷. A particular relevância assumida pelo negócio indirecto no Direito Fiscal deve-se à frequência com que a sua celebração é determinada pela intenção de evitar a aplicação do regime tributário mais oneroso que corresponde ao negócio directo.

Exemplo de um negócio indirecto será a transformação de uma sociedade por quotas em sociedade anónima, com o fim de evitar tributação de mais-valias na posterior alienação das participações sociais. É também indirecto o negócio pelo qual os sócios de uma sociedade, querendo capitalizá-la, decidem em vez fazer um empréstimo à sociedade, de modo a serem remunerados com base nos fluxos de caixa libertos e não com base nos resultados depois de impostos da sociedade. Em ambos os exemplos, os negócios são verdadeiros, não simulados.

¹⁵ Carvalho Fernandes, *op. cit.*, 26

¹⁶ Alberto Pinheiro Xavier, "O Negócio Indirecto em Direito Fiscal", *Ciência e Técnica Fiscal*, Março 1971, 147.

¹⁷ Xavier, *op. cit.*, 26.

Não há qualquer divergência entre a vontade e a declaração, mas sim uma outra: uma divergência entre a estrutura ou causa do acto e a sua finalidade última¹⁸.

No negócio indirecto, há a utilização de uma estrutura ou forma jurídica para atingir indirectamente um resultado que não é o seu resultado típico (a transformação de sociedade para a alienação de participação social sem imposto ou o empréstimo para absorção de lucros sem imposto).

O negócio indirecto pode ser lícito ou ilícito, mas não é um negócio simulado, por não se verificar qualquer dos elementos constitutivos deste conceito. As partes do negócio indirecto querem realmente celebrá-lo, embora pretendam atingir um fim que não é o seu fim típico.

O negócio indirecto será lícito ou ilícito consoante seja lícito ou ilícito o fim último a que se destina. No campo fiscal, se esse fim for a frustração de créditos fiscais, o negócio indirecto será ilícito, ainda que não seja simulado; mas se o seu fim último e mesmo exclusivo for a redução ou a eliminação da tributação incidente sobre o correspondente negócio directo, então, além de verdadeiro, o negócio é lícito. Não há, com efeito, qualquer proibição legal de escolha de negócios jurídicos fiscalmente menos onerosos, quando duas ou mais estruturas negociais se apresentam igualmente aptas -uma directa e outra indirectamente — a atingir o fim pretendido pelas partes.

e) Negócio fiduciário

No negócio fiduciário, alguém (o dono do negócio) confere a outra pessoa (o fiduciário), para certo fim específico, poderes jurídicos que *excedem* aqueles fins, ficando o fiduciário obrigado a usar tais poderes apenas para o fim tido em vista pelo dono do negócio.

São exemplos do negócio fiduciário as figuras gémeas do mandato sem representação (Código Civil, art. 1180.º) e do Contrato de Comissão (Código Comercial, art. 266.º).

No mandato sem representação e na comissão, o mandatário ou comissário age em nome próprio mas no interesse e por conta do mandante ou comitente, obrigando-se perante este a atingir um determinado fim, pelo meio que tiver por adequado.

Podem distinguir-se duas classes de negócio fiduciário consoante o *fim* por ele visado:

Quando o fim visado no negócio fiduciário é o mandato, está-se perante uma **fiducia cum amico**. Por exemplo, A em vez de mandar B para vender um prédio, *vende-lhe* o prédio para que este o revenda no interesse de A, comprometendo-se B a não usar os seus poderes de proprietário para outros fins que não

¹⁸ Xavier, *op. cit.*, 20.

aquele.

Este negócio distingue-se de uma interposição real de pessoas (vd. supra), pois A enquanto dono do negócio não sabe, nem lhe é essencial saber, a identidade do comprador último do prédio.

Quando o fim visado no negócio fiduciário é a garantia, está-se perante uma **fiducia cum creditore**. Por exemplo, A vende prédio a B para garantia do crédito deste sobre aquele, mas obrigando-se B a revender o prédio a A se este lhe pagar a dívida.

Repare-se que este último caso se distingue do negócio *indirecto* de garantia, em que o pagamento da dívida é condição *resolutiva* do negócio de compra e venda; no negócio fiduciário há apenas uma *obrigação* de revenda, não um efeito automático de destruição retroactiva de efeitos.

O negócio fiduciário tem ampla manifestação na designação de pessoa para exercer em nome próprio cargos sociais de gerente ou administrador, no interesse do sócio da sociedade. O fiduciário fica investido em poderes que vão além da finalidade perseguida pelo dono do negócio, mas que este aceita como necessários ou úteis para a alcançar.

Tal como o negócio indirecto, também o negócio fiduciário se distingue do negócio simulado, por as partes efectivamente *quererem* celebrar aquele negócio e não outro, embora não com todas as consequências que os seus efeitos típicos envolvem¹⁹. O negócio fiduciário é sempre um negócio verdadeiro; tal como o negócio indirecto, poderá ser lícito ou não, conforme os fins visados sejam conformes ou contrários à lei.

O negócio fiduciário tem, tal como o negócio indirecto, ampla manifestação como negócio apto a conformar a situação tributária do dono do negócio. Particular relevância assume a figura do negócio fiduciário na constituição de sociedades com chamados *testas de ferro*, em que alguém aceita figurar como sócio de uma sociedade em nome próprio, mas de conta de outrem.

Neste caso, a fronteira entre negócio fiduciário e negócio simulado é porventura uma fronteira ténue. No primeiro caso, o dono do negócio quer que o fiduciário actue como sócio por sua conta e considera os seus fins assim alcançados; na simulação subjectiva ou interposição fictícia de pessoa na qualidade de sócio, o verdadeiro sócio entende que os seus fins apenas serão alcançados através de um pacto simulatório com o falso sócio.

V - EFEITOS FISCAIS DA SIMULAÇÃO

No campo civil, o negócio simulado é nulo, podendo essa nulidade ser invocada a todo tempo por qualquer interessado, mesmo pelos próprios simuladores entre si. No caso de simulação relativa, a nulidade do negócio simulado não prejudica a validade do negócio dissimulado, mas este só será válido se tiver sido observada a forma legal.

Discute a doutrina qual o efeito da simulação sobre o negócio dissimulado quando a validade deste depender de forma solene, por exemplo escritura pública. Uma interpretação estrita do requisito formal do negócio dissimulado levaria a que sempre que o negócio dissimulado requeresse a observância de forma legal, fosse também ele nulo, não por vício de vontade, mas por falta de forma legal.

O Direito Fiscal não se interessa, contudo e compreensivelmente, pela preterição de requisitos de forma do negócio dissimulado para o submeter à norma de incidência. Num negócio de compra e venda de imóvel com simulação de preço, muito embora a estipulação de preço dissimulada seja nula por falta de forma, não deixa de ser plenamente eficaz para efeitos de tributação.

Nesse sentido, dispõe o art. 38.º da LGT, segundo o qual *a ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à sua tributação (...) caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes*.

Porém, o n.º 2 do art. 39.º relativo à simulação, introduz uma limitação importante ao princípio da incidência fiscal sobre o negócio jurídico dissimulado, no caso de o negócio jurídico simulado ser celebrado

¹⁹ Carvalho Fernandes, *op. cit.*, 388.

perante notário. Ao estatuir que *a tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial que declare a sua nulidade*²⁰, a lei tributária dá preferência ao negócio simulado sobre o negócio dissimulado, em função da forma daquele.

Note-se que esta preferência não se limita a negócios com forma legal solene, como a compra e venda de imóvel, cuja validade depende de escritura pública. A preferência pela tributação do negócio simulado estende-se aos negócios que, embora não careçam de forma especial, as partes hajam optado por celebrar numa forma mais solene²¹.

Também não se limita esta preferência a documentos emitidos por notário português, podendo admitir-se estender a previsão da norma à existência de documento exarado por notário estrangeiro, cujas características, nomeadamente de fé pública, sejam comuns à dos documentos emitidos por notário nacional.

Que dizer desta "auto-limitação" ou inversão do princípio da incidência da tributação sobre o negócio jurídico real e da não incidência sobre o negócio jurídico simulado?

Sabendo, por um lado, da larga mancha que a intervenção notarial ocupa nos negócios jurídicos sujeitos à lei portuguesa e, por outro, da dificuldade material na declaração judicial de nulidade de negócios exarados em documentos dotados de fé pública,

²⁰ Pese-se, contudo, a imperfeição semântica da norma, a qual alude à declaração judicial de nulidade do negócio ... real, quando esta terá por objecto naturalmente o negócio simulado. Impõe-se, quanto a nós, uma interpretação correctiva da norma, no seguinte sentido: ""(...) a tributação do negócio real depende da declaração judicial de nulidade do negócio simulado, sempre que este conste de documento autêntico."

²¹ O art. 40.º do Código do Notariado aprovado pelo Decreto-Lei n.º 250196. de 4 de Dezembro, define como documentos autênticos os documentos exarados pelo notário nos respectivos livros, ou em instrumentos avulsos, e os certificados, certidões e outros documentos análogos por ele expedidos. Aos documentos autênticos opõem-se os documentos meramente autenticados, definidos na mesma norma como os documentos particulares confirmados pelas partes perante notário.

dir-se-ia que a limitação ao princípio traduz, antes de mais, uma hesitação do legislador perante os efeitos que resultariam da sua aplicação *tout court*.

Em segundo lugar, poderá invocar-se a intenção de não gerar insegurança no tráfego jurídico. Porém, a protecção assim especialmente conferida ao negócio simulado perante notário contém, em si, o incentivo à sua prática. Doravante, o recurso à intervenção notarial protege e consolida o efeito ilícito da simulação fiscal.

Vista de ângulo oposto, a preferência concedida ao negócio simulado em documento autêntico, conferindo-lhe segurança no plano fiscal, gera correlativa insegurança nos demais negócios que, não sendo exarados por notário público, ficam, só por isso, mais permeáveis à invocação de simulação por parte da Administração Fiscal, ainda que não contenham qualquer simulação.

VI -CONCLUSÃO

A Lei Geral Tributária vem introduzir na ordem tributária o princípio geral de incidência sobre os efeitos do negócio jurídico que traduz a vontade real das partes, com o corolário da não incidência sobre os efeitos do negócio jurídico simulado.

Porém, esse princípio geral revela-se de reduzido alcance prático, por várias razões:

- O próprio conceito de simulação contém uma exigente formulação, não se bastando nem com a simples divergência entre a vontade e a declaração, nem com o pacto simulatório entre declarante e declaratário, mas exigindo ainda a intenção fraudulenta, lesiva do Fisco;
- Muitos comportamentos tipicamente adoptados pelos sujeitos passivos para reduzir ou eliminar a incidência tributária reconduzem-se, afinal, a figuras fronteira da simulação, sem se confundirem com ela;
- No que resta de negócios subsumíveis na figura da simulação, a lei acaba por inverter o próprio princípio enunciado, dando primazia ao negócio simulado perante notário, na falta de uma sempre rara e difícil declaração judicial de nulidade.

O desafio está, porém, lançado quanto aos negócios jurídicos que, sejam consensuais ou exarados em escrito particular, se integrem numa qualquer categoria fronteira da simulação. Quanto a estes, é previsível que a Administração Fiscal, na falta de outros meios legais adequados à determinação da matéria tributável *normal*, seja tentada a aplicar o livre arbítrio na identificação de pretensas simulações fiscais, usando verdadeiros métodos indiciários para encontrar e tributar o negócio pretensamente dissimulado.