

Eficácia do novo Cod. Civil na Leg. Tributária

INTRODUÇÃO

O tema ora proposto não é um tema novo, e envolve, de alguma forma, até uma petição de princípio, já que para verificar a eficácia do novo Código Civil na legislação tributária é preciso pressupor que o novo Código Civil tenha alguma eficácia sobre a legislação tributária.¹ E é justamente essa eficácia que deve ser posta à prova neste momento. Sabe-se que, embora exista alguma divergência com relação a essa eficácia, há várias referências da Constituição, de leis complementares ou de leis ordinárias aos conceitos de Direito Civil. Basta lembrar, por exemplo, que a Constituição Federal, nas regras de competência, faz menção a “faturamento”, a “salário”, a “mercadorias”, a “serviços”; basta recordar, também, que o Código Tributário Nacional, com relação à ocorrência do fato gerador que envolver uma situação jurídica, determina, no artigo 116, que a solução seja tomada segundo o “direito aplicável”; o artigo 109 menciona os conceitos de Direito privado, e várias questões são tratadas na legislação tributária com base em conceitos fundamentais de Direito Privado, de que são exemplo os conceitos de “obrigação”, de “crédito”, de “responsabilidade”, de “solidariedade”, sendo todos eles conceitos de base do Direito Privado. A questão principal é saber se há alguma relação do Direito Tri-

¹ PUJOL, Jean. *L'application du droit privé en matière fiscale*. Paris: LGDJ, 1987. p. 19.

butário com o Direito Privado e, em caso positivo, em que medida se dá essa relação e sobre quais limites essa relação deve se desenvolver.

A posição da doutrina sobre o assunto é bastante antiga. Pode-se recordar, aqui, de uma afirmação de Geny, feita em 1923: "*A Lei Fiscal se aplica sobre uma organização social, econômica, política e jurídica que lhe é anterior e superior*".² Na Alemanha, em 1924, já se fazia referência à recepção de instituições de Direito Civil pelo Direito Tributário. O Direito Tributário sempre se utiliza da "vestimenta" do Direito Civil.³ De outro lado, no entanto, já havia uma disputa muito grande naquela época. Em 1928, Enno Becker já afirmava: "*Precisamos fazer uma emancipação do Direito Tributário do Direito Civil*".⁴

É preciso, então, saber quais são os limites dessa relação e qual legislação deve prevalecer – a de Direito Civil ou a de Direito Tributário? Diante disso, este trabalho será dividido em duas partes. Numa primeira, será analisado o âmbito de eficácia do Direito Civil no Direito Tributário. Numa segunda parte, serão examinadas algumas das inovações do novo Código Civil que repercutem no Direito Tributário, em função desse modelo de eticidade, de operabilidade, de socialidade e de concreção que o novo Código Civil tenta instaurar no Brasil.

1. ÂMBITO DE EFICÁCIA DO DIREITO PRIVADO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Se há uma remissão da legislação tributária ao Direito Privado, importa saber: trata-se de uma remissão apenas "terminológica" ou uma remissão "conceitual"? Quando o legislador tributário utiliza a expressão "salário", por exemplo, ele está incorporando o conceito prévio de salário constante da legislação especial ou simplesmente fazendo refe-

rência ao salário, mas deixando o legislador tributário livre para modificar seu sentido?⁵

A referência deve ser havida como conceitual. Sempre que a legislação tributária faz menção a um termo e este termo é conceituado, só pode haver uma referência conceitual na medida em que não teria nenhum propósito lingüístico fazer uma referência sem que essa referência estivesse relacionada a um conceito. A referência é sempre feita a conceitos "civilmente impregnados". Menciona-se "salário" segundo o conceito que se tem de salário; faz-se referência à "mercadoria" de acordo com o conceito que se tem de mercadoria. O problema, todavia, não é apenas esse. A questão crucial é saber se, havendo conceitos impregnados pelo Direito Civil (*zivilrechtliche vorgeprägte Begriffe*), eles podem ou não ser alterados pelo legislador tributário.⁶ Nesse caso, temos dois caminhos: ou a legislação tributária não pode mudar o conceito – é o que se convencionou chamar de "primado do Direito Civil" – ou o legislador tributário pode alterar o conceito. No primeiro caso, temos a "tese da rigidez": o legislador tributário não pode alterar o conceito de Direito Privado que se tornou rígido pela sua incorporação ao Direito Tributário. No segundo, temos a "tese da flexibilidade": o legislador pode alterar o conceito de Direito Privado porque tem liberdade para fazê-lo.

No Brasil, essa questão a respeito de se poder ou não modificar o conceito de Direito Privado resolve-se parcialmente no plano hierárquico, na medida em que a Constituição, quando trata de determinados temas, o faz em nível constitucional e, por isso, não permite que o legislador infraconstitucional possa modificar suas prescrições. Isso significa que, se a Constituição utiliza o termo "salário", e "salário" é definido pela Consolidação das Leis do Trabalho, evidentemente que o legislador infraconstitucional não pode mudar o conceito de salário. E assim, com base em todas aquelas decisões que o Supremo Tribunal Federal já

2 Apud PUJOL, Jean. *L'application du droit privé en matière fiscale*. Paris: LGDJ, 1987. p. 36.

3 CREZELIUS, Georg. *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung*. Berlin: Neue Wirtschaftsbriefe, 1983. p. 187.

4 Apud CREZELIUS, Georg. *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung*. Berlin: Neue Wirtschaftsbriefe, 1983. p. 180.

5 PUJOL, Jean. *L'application du droit privé en matière fiscale*. Paris: LGDJ, 1987. p. 23.

6 FELIX, Dagmar. *Einheit der Rechtsordnung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 1998. p. 121. CREZELIUS, Georg. *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung*. Berlin: Neue Wirtschaftsbriefe, 1983. p. 180.

proferiu, podemos dizer: sempre que a Constituição utiliza um conceito, o legislador infraconstitucional não pode mudar. Nesse sentido, é preciso atentar para o seguinte: quando se fala em conceitos que a Constituição utiliza, é necessário ter bem presente a circunstância de que a Constituição pode estabelecer conceitos de maneira “direta” ou “indireta”.

De um lado, a Constituição faz referência direta à “renda”, ao “rendimento”, ao “capital”, ao “faturamento”, à “mercadoria”, ao “serviço”, expressa ou implicitamente. Nesses casos, o legislador infraconstitucional não poderá mudar, por uma questão de supremacia constitucional. Às vezes, porém, o legislador constitucional não estabelece o conceito expressamente, mas o intérprete, relacionando os termos postos na Constituição, pode, ele próprio, construir um conceito por meio de operações de aproximação e distanciamento conceituais. Por exemplo, embora a Constituição não mencione o conceito de “renda”, se a renda for comparada com “capital”, com “faturamento”, com “receita” etc., sob o prisma dos princípios constitucionais, chegar-se-á à conclusão de que renda só pode ser resultado de acréscimo patrimonial positivo em um período determinado. A questão principal passa a ser a seguinte: embora a Constituição não ponha expressamente um conceito, ela “pressupõe” esse conceito na medida em que trata de forma diferente no texto constitucional de termos que são muito próximos.

De outro lado, a Constituição também põe conceitos de forma indireta. Como assim? “Mercadoria” só pode significar um bem móvel, na medida em que os Estados têm competência para instituir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços enquanto os Municípios têm competência para instituir o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis. Por conseguinte, se os Municípios podem tributar a transferência de “imóveis”, evidentemente que cabe aos Estados tributar a transferência de bens “móveis”. Se o Imposto sobre Serviços é atribuído aos Municípios, e há o Imposto sobre Circulação de Mercadorias para os Estados, evidentemente que, sendo a transferência de mercadorias uma “obrigação de dar”, os municípios só podem tributar as “obrigações de fazer”. Isso significa que mesmo que o Constituinte não estabeleça expressamente esses

conceitos, examinando profundamente as regras de competência estabelecidas pela Constituição, chega-se à conclusão de que serviço é uma obrigação de fazer, de que circulação é uma obrigação de dar, e assim sucessivamente. Todas essas questões são importantes na medida em que se chega à conclusão de que a nossa Constituição, de um lado, “põe” conceitos e, de outro lado, “pressupõe” conceitos. E, nessa parte em que a Constituição põe conceitos e que pressupõe conceitos, o legislador infraconstitucional, inclusive do Direito Civil, não poderá modificar.

Além disso, temos que ter atenção para as particularidades da Constituição Brasileira relativamente a outras.

Em primeiro lugar, a Constituição Brasileira prevê regras de competência, e as regras, à diferença dos princípios, constituem razões enrincheiradas que não podemos, simples e puramente, abandonar por qualquer motivo.⁷ As regras de competência estabelecem os fatos que podem ser objeto de tributação e esses fatos não podem ser abandonados, inclusive por razões principiológicas de solidariedade social, de função social, etc. Essa é a função das regras. Se houver, no mesmo nível hierárquico, conflito entre regra e princípio, vence a regra.

Em segundo lugar, a Constituição Brasileira estabelece um sistema rígido, em que todos esses elementos – princípios, regras de competência, limitações ao poder de tributar – não podem ser objeto de modificação pela legislação infraconstitucional, às vezes nem mesmo por emenda constitucional (§ 4º do artigo 60 da CF/88). Em face disso, a estrutura do sistema tributário fica enrijecida na Constituição e o legislador infraconstitucional, inclusive de Direito Civil, por lei ordinária, não pode modificar.

Em terceiro lugar, a Constituição Brasileira atribui a alguns princípios constitucionais uma espécie de função garantidora. Um belo exemplo são as limitações ao poder de tributar. O próprio princípio da igualdade está posto como um direito do contribuinte em face do Estado e não como uma prerrogativa do Estado na tributação.

7 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 68.

Por fim, a Constituição Brasileira institui o sistema federativo, cuja relevância se exterioriza por dois motivos. De um lado, os fatos que cada ente federado pode tributar não podem ser tributados pelos outros entes federados. Em razão disso, institui-se um sistema de conceitos mínimos: aos Estados cabe tributar alguns fatos, aos Municípios outros e à União Federal outros fatos. Dentro desse sistema de “conceitos mínimos”, há uma federação bastante complexa, atualmente com 5.561 municípios, 27 unidades estatais e a União Federal. Nesse sistema, precisa-se, em função da necessidade de segurança e de estabilidade, de normas gerais tributárias, e essas normas gerais tributárias devem justamente estabelecer num nível de concretização maior precisamente àqueles conceitos que já estão postos ou pressupostos pela Constituição Federal. A conjugação de todos esses elementos – regras de competência, sistema rígido, princípios garantidores e sistema federativo – caracteriza a Constituição Brasileira, que se diferencia das outras porque as outras constituições não têm esse entrenchamento de razões e essa rigidez que a nossa Constituição tem.

Sendo assim, a questão crucial passa ser a de saber se tem efeito ou não a mudança pelo legislador privado de um conceito anteriormente utilizado pela Constituição? Diante disso, apresentam-se duas opções. O conceito de Direito Privado deverá continuar como estava no momento em que foi feita a sua incorporação à Constituição – a “tese da continuidade” –, ou, de outro lado, o conceito de Direito Privado deverá ser alterado por implicação – a “tese da descontinuidade”. A opção correta deve ser a da tese da continuidade, por argumentos jurídicos e argumentos ontológicos.

Em primeiro lugar, em função da supremacia constitucional. Se se admite que o legislador infraconstitucional possa mudar aqueles conceitos que foram utilizados pela Constituição, fatalmente se estará admitindo que o legislador infraconstitucional possa alterar a Constituição. Isso, por uma questão de supremacia constitucional, não pode ser admitido. A essa conclusão se chega sem recorrer àqueles argumentos relativos à segurança jurídica, à determinabilidade da hipótese de incidência,

também aplicáveis. Mas também há argumentos ontológicos favorecendo essa posição: quando há uma referência pelo texto constitucional a uma outra linguagem de Direito Privado, essa referência só pode ser por “incorporação de algo” que exista previamente, se não essa referência seria não só desprovida de eficácia e como carente de sentido.⁸

Bem, até aqui, fez-se referência à tese da rigidez, e essa tese está vinculada a uma questão hierárquica. Somente o que não está sob reserva constitucional, explícita ou implícita, pode ser modificado. Aqui é que começa a entrar a “tese da flexibilidade”. Se não está posto nem pressuposto pela Constituição, nem direta nem indiretamente, nem implícita nem explicitamente, o conceito pode ser modificado pelo legislador infraconstitucional. Mas se existe um conceito de Direito Privado, será que o legislador de Direito Tributário pode modificá-lo? Será admissível ter um “marido” no Direito Privado e um outro “marido” no Direito Tributário, como ironizava BECKER? Serão permitidas regras específicas no Direito Tributário? Será que o chamado “princípio” da unidade do ordenamento jurídico permitiria isso?

Permite, sim. Talvez não em casos extremos como o do marido, que seria esdrúxulo, mas essa modificação é permitida porque a unidade do ordenamento jurídico não significa necessariamente uma unidade conceitual.⁹ É aconselhável, em razão da necessidade de orientação desempenhada pelo Direito, que os mesmos termos tenham o mesmo conceito.¹⁰ Mesmo assim, pode haver conceitos diferentes para situações diversas. Para efeitos tributários, o conceito pode ter um sentido diferente. É isso que o legislador tributário faz, a todo o momento. De outro lado, podemos chegar a essa conclusão pelo princípio da legalidade que atribui ao Poder Legislativo o poder de estabelecer conceitos. Mais ainda, o próprio princípio da igualdade pode requerer conceitos diferentes. Se situações diferentes devem ser tratadas de forma diferente, pelo próprio princípio da igualdade, temos justamente a possibilidade

8 FELIX, Dagmar. *Einheit der Rechtsordnung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 1998. p. 220.

9 FELIX, Dagmar. *Einheit der Rechtsordnung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 1998. p. 228.

10 ZIPPELIUS, Reinhold. *Juristische Methodenlehre*. 7. ed. München: Beck, 1999. p. 49.

de que exista um conceito de Direito Tributário específico, quando não existir vedação constitucional e houver um motivo relevante para isso. Assim, o legislador tributário pode modificar, nesta parte restrita. Mas qual é o modo que ele deve seguir para modificar e quais são os limites? Ele tem que modificar expressamente ou implicitamente?

A atuação do legislador tributário deve ser expressa. Se não houver vedação constitucional, por reserva constitucional explícita ou implícita, o legislador tributário pode alterar o conceito, mas deverá fazê-lo expressamente. Se ele não atuar expressamente e silenciar, haverá uma recepção daquele conceito de Direito Privado.¹¹ Essa modificação do legislador tributário enfrenta, porém, limites. Quais são os limites?

Em primeiro lugar, limites constitucionais postos e pressupostos pela Constituição, já mencionados.

Em segundo lugar, limites ontológicos e lógicos. Como o Direito tem que ter uma vinculação com a realidade, quando ele exerce sua regulação não pode desconhecer a natureza das coisas. O próprio Supremo Tribunal Federal tem aplicado cada vez mais o que ele chama de "princípio da razoabilidade", enquanto congruência do Direito com a realidade.¹² Nesse sentido, o legislador não pode transformar uma "obrigação de dar" numa "obrigação de fazer", ou vice-versa, desconhecendo a realidade das coisas.

Em terceiro lugar, o limite da proibição de excesso. Todo direito fundamental tem um núcleo impassível de restrição. O princípio da liberdade de exercício da atividade econômica tem um limite, um núcleo mínimo que é impassível de restrição, que é o que o Supremo Tribunal Federal menciona como proibição de confisco, proporcionalidade ou mesmo proibição de excesso. Nenhuma norma infraconstitucional poderá tornar iníqua a liberdade de exercício da atividade econômica.¹³ O legislador infraconstitucional não pode, por exemplo, simplesmente aca-

11 FELIX, Dagmar. *Einheit der Rechtsordnung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 1998. p. 115.

12 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 98.

13 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 89.

bar com a opção do particular de escolher a criação de uma pessoa jurídica e limitar o acesso ao seu patrimônio, em vez de atuar como pessoa física. O legislador infraconstitucional não poderá simplesmente acabar com o planejamento tributário que não envolva simulação nem dissimulação, porque isso atingiria o núcleo de um direito fundamental, e este núcleo não pode ser objeto de restrição.

E, por último, além dos limites constitucionais e ontológicos, da proibição de excesso, há um limite relacionado à proibição de arbitrariedade. Trata-se de um tema relativamente novo no Brasil, mas bastante antigo noutros países. Na Europa, especificamente na Alemanha e na Espanha, há uma discussão muito interessante a respeito do seguinte requisito a ser observado pelo legislador: para fazer uma modificação e para criar um tratamento diferenciado é preciso ter um motivo, e esse motivo deve ser relevante.

Em face dessas considerações, o legislador tributário, quando não houver reserva constitucional expressa ou implícita, pode modificar os conceitos de Direito Privado, dentro dos limites constitucionais e ontológicos e desde que haja um motivo relevante para tanto. O legislador não poderá simplesmente instituir uma regra no lugar daquela regra de Direito Civil sem nenhum motivo, porque aí existiria um tratamento diferenciado sem razão. E nada no Direito pode ser feito sem razão. Dentro desses limites, é válida a atuação do legislador infraconstitucional. Se houver uma modificação, pelo legislador tributário, de um conceito de Direito Privado, essa modificação deve ser expressa. Mas por quê? Primeiro, porque a Lei Complementar nº 95, de 1998, que regula como as leis ordinárias deverão ser editadas, estabelece que havendo uma modificação, essa modificação tem que ser expressa. Não sendo expressa, vale o conceito de Direito Civil. Segundo, porque o particular, quando estabelece as suas relações, estabelece-as de acordo com o conceito de Direito Privado. O que é uma "sociedade comercial" para o contribuinte? É o que ele entende no Direito Privado.

Se o legislador tributário optar por não fazer uma revogação daquele conceito de Direito Privado, ele está optando pelo silêncio, por uma

“dependência conceitual”. E essa “dependência conceitual”, na verdade, favorece aquele “horizonte de Direito Privado”, de acordo com o qual os particulares se auto-regulam.¹⁴ Nesse sentido, chegamos a algumas conclusões.

Em primeiro lugar, não havendo reserva constitucional, a atuação expressa do legislador implica modificação do conceito de Direito Privado – é o que se chama de “precedência do legislador tributário”; em segundo lugar, se o legislador tributário silenciar, vale o conceito de Direito Privado – é o chamado “primado do Direito Privado”.

Diante de todas essas considerações, pode-se perguntar: em quais hipóteses importa a codificação civil? Respondendo de uma forma indireta: o novo Código Civil não importa quando houver reserva constitucional expressa (as regras de competência, por exemplo), reserva constitucional implícita ou por conceitos paralelos (renda, capital, mercadoria) ou por princípios.

De acordo com o princípio federativo, são necessárias ordens jurídicas autônomas, que se desenvolvam em função da estabilidade e da segurança concretizada por normas gerais. São essas normas gerais que deverão estabelecer as questões significativas no que se refere à responsabilidade, à obrigação, ao crédito, etc. Sendo assim, o novo Código Civil não importa quando houver reserva de lei complementar, pois também não poderá haver modificação. Tudo isso poderia ser extraído já do sistema federativo, mas ainda assim a nossa Constituição estabelece que, no que se refere a fato gerador de impostos, crédito, prescrição, decadência etc., tudo que diga respeito a normas gerais, não pode haver regulação por lei ordinária. E o Código Civil é uma lei ordinária. Nessas situações, não pode haver alteração. Noutras até poderia, mas se houver uma lei específica, como há para muitas situações, vale a lei específica. Quando o legislador tributário faz referência à compensação ou à responsabilidade dos sócios, independentemente de tudo que se disse, o

Direito Civil já não valeria pela existência de normas específicas constantes do Código Tributário Nacional.

Quando o novo Código Civil importa, então? Quando, não havendo reserva constitucional ou de lei complementar, tivermos matéria de lei federal sem lei específica tributária. O novo Código Civil tem uma repercussão tributária, portanto, muito restrita. Muito restrita, repita-se. Na parte que o novo Código Civil importa há ainda uma outra questão importante: muitas vezes, o novo Código Civil introduz dispositivos referentes a normas que já existiam. Por exemplo, os princípios da boa-fé, da socialidade, da eticidade, dos bons costumes, da desconsideração da pessoa jurídica já eram aplicados pela jurisprudência. Não se trata, portanto, de uma novidade do novo Código Civil. O que o novo Código Civil fez foi introduzir dispositivos que antes não existiam, isto é; textos lingüísticos expressos relativos a normas já construídas indutivamente pela jurisprudência. Sendo assim, o âmbito de aplicação do novo Código Civil é ainda mais restrito: mesmo na parte em que pode ter eficácia existem inovações que são meras inovações textuais, relativamente a normas que já eram aplicadas.

É preciso enfatizar que não se pode confundir texto com norma. Uma coisa é a norma, como conteúdo de sentido que é construído pelo intérprete a partir do texto. Mas texto não é a mesma coisa que norma. Pode-se demonstrar isso, rapidamente. Há textos que não têm norma, há normas que são construídas sem nenhum texto, há vários textos que precisam ser conjugados para chegar a uma norma, e, às vezes, há um só texto a partir do qual podemos construir várias normas. Por exemplo: há norma sem texto – onde é que está a norma do chamado princípio da proporcionalidade, do princípio da razoabilidade, do princípio da certeza do direito e, para alguns, do princípio da segurança jurídica? Não há texto algum, mas as normas estão sendo aplicadas pelo Supremo Tribunal Federal há muito tempo. Ora, isso demonstra o quê? Que há norma sem texto. Às vezes, no entanto, há texto sem norma. Por exemplo, o texto que introduz o capítulo do Código Tributário Nacional a respeito da interpretação e aplicação das normas tributárias diz que as normas

tributárias deverão ser interpretadas e aplicadas de acordo com as normas deste capítulo. Isso não precisava ser dito. É óbvio que é. Ter um capítulo sobre interpretação e aplicação é justamente porque a interpretação e aplicação serão reguladas por aquelas normas. Além de óbvio, é de duvidosa validade, pois tenta excluir várias regras interpretativas postas na Constituição Federal. Nesse caso, há texto mas não há norma. De outro lado, às vezes há um texto só a partir do qual se consegue construir várias normas. Por exemplo: só se pode instituir ou aumentar tributo mediante lei. Há um texto, a partir do qual a doutrina constrói o princípio da legalidade, o princípio da tipicidade, o princípio da proibição de delegação normativa, o princípio da função executiva dos regulamentos, e assim sucessivamente. Um texto, várias normas. E às vezes para ter uma norma só é preciso conjugar vários textos: o chamado princípio da segurança jurídica é construído a partir da junção da legalidade com a anterioridade, com a irretroatividade, mais a proteção da coisa julgada e do ato jurídico perfeito. O conjunto, por indução, permite a construção do princípio da segurança jurídica. Há vários textos, mas uma só norma.¹⁵

Por que se está falando sobre isso? Para demonstrar e comprovar que não existe correspondência biunívoca entre texto e norma. Nem sempre para ter uma norma é preciso ter um texto. Nem sempre onde há um texto há uma norma, e assim sucessivamente. Isso é importante porque o nosso Código Civil traz inovações que não são inovações do ponto de vista normativo. São inovações textuais, porque o princípio da boa-fé já era aplicado, a desconsideração da pessoa jurídica já era aplicada, as normas relativas à boa-fé, aos bons costumes, à socialidade, à solidariedade e à eticidade já estavam presentes na jurisprudência. Então para que servem esses dispositivos? Eles têm uma eficácia prática, porque, no Brasil, em que predomina uma formação positivista, boa parte dos operadores do Direito é – fazendo um paralelo com a filosofia – cética, só acredita vendo, de tal sorte que só há normas se houver a possi-

bilidade de ver onde elas estão. Quanto a esses dispositivos, a aplicação serve como uma espécie de bengala: serve de apoio.

Toda essa exposição leva à seguinte conclusão: o novo Código Civil tem uma eficácia muito restrita, relativamente à legislação tributária.

2. APONTAMENTOS SOBRE ALGUMAS INOVAÇÕES DO CÓDIGO CIVIL

Ainda assim há algumas inovações no novo Código Civil, que podem ser examinadas muito rapidamente. No que se refere, em primeiro lugar, à utilização de conceitos jurídicos indeterminados e de cláusulas gerais, existe uma discussão a respeito da definição de determinados conceitos, que são extremamente vagos e ambíguos e, por isso, não podem ser minimamente definidos previamente.

Em primeiro lugar, o novo Código Civil trabalha com a noção de liberdade de contratar. A liberdade de contratar, segundo o artigo 421, será exercida em razão e nos limites da função social do contrato. Veja-se: será exercida “em razão”, então, antes do exercício da liberdade já deve haver um fundamento, e “nos limites”, isto é, o exercício da liberdade tem um limite. Há uma modificação. A questão toda é saber como é que se dá essa modificação, em que âmbito ela tem operacionalidade, considerando a supremacia constitucional, aquelas regras que são estabelecidas pela Constituição, e que limitam, inclusive, a atuação do legislador infraconstitucional no que se refere ao núcleo fundamental dos direitos de liberdade – este núcleo não pode ser objeto de restrição, por legislação complementar ou por legislação ordinária, pouco importa. Diante disso, é preciso perguntar: o Fisco pode restringir, de modo excessivo, essa liberdade simplesmente entendendo que em todos os atos praticados pelos particulares não atentaram para a sua função social?

Outro ponto que me parece importante é a questão da liberdade *versus* elisão fiscal. O novo Código Civil trata, no artigo 421, da função social dos contratos; trata, no artigo 138, das causas de anulabilidade e do erro substancial que influiu no negócio como sendo uma cláusula de

15 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 22.

anulabilidade; no artigo 166, trata da nulidade, nos casos em que o motivo determinante do negócio for ilícito ou objetivar fraudar lei imperativa; e no artigo 167 trata da simulação como causa de nulidade que não se convalida. Diante disso, tem-se que consignar que, segundo o novo Código Civil, a eticidade passou a ser fundamento dos atos jurídicos. E diante disso surge a pergunta: será que o Fisco pode desqualificar determinado negócio jurídico que foi utilizado pelo particular para pagar menos, por exemplo? Há várias posições nesse sentido. Uma delas, com base nesses fundamentos, é a seguinte: o Fisco, nesses casos, não faria, na verdade, uma analogia, isto é, o particular diz que fez alienação e o Fisco poderia entender que, em vez de alienação, ele praticou outro ato, e para entender dessa forma teria que fazer uma operação de analogia. A Lei estabelece uma coisa, o particular fez outra, mas o intérprete, por uma operação de similitude, entende que outra norma é aplicável, não aquela que o contribuinte entende aplicável. Segundo esse novo modelo instaurado pelo novo Código Civil, haveria na verdade não uma analogia, que é aplicar uma outra regra para um caso parecido, mas apenas aplicação de uma norma: haveria a hipótese da norma, no meio haveria uma requalificação da matéria fática, com base nessa eticidade, e depois o negócio jurídico concreto, de tal sorte que não haveria uma norma e depois o negócio concreto e aí uma outra norma seria chamada para solucionar este caso. Na verdade, ocorreria algo diferente: teríamos a hipótese da norma, uma requalificação da matéria fática, e depois a sub-sunção. Nesse raciocínio, não haveria analogia.

É preciso, novamente, formular algumas perguntas. As formas de Direito Privado podem, sim, ser utilizadas, se não houver simulação e se não houver dissimulação, sem abuso de formas, simplesmente porque o direito de liberdade que está posto na Constituição e não pode ser restringido excessivamente. É necessário não haver simulação, isto é, o particular não inventa uma coisa que na verdade não aconteceu, não liga para o seu primo, dizendo, por exemplo, “me dá um recibo para uma operação que eu não fiz, porque quero abater como despesa dedutível se fizer a declaração completa”. Ele não inventa um fantasma. Também

não pode haver dissimulação, isto é, o sujeito faz uso de uma máscara para encobrir aquilo que realmente aconteceu – por exemplo, o contribuinte quer fazer uma doação, mas para não pagar o imposto sobre doação ele faz a venda de um automóvel de cem mil reais por um centavo. Nesse caso, ele está abusando da forma do contrato de compra e venda, porque o preço é um dos seus elementos essenciais, e ao abusar, está utilizando a “máscara” da alienação, da compra e venda, para encobrir o que realmente aconteceu, que é uma doação. O que estou dizendo é o seguinte: não sendo caso de dissimulação, se o particular utiliza-se de determinadas formas de Direito Privado, sem abusar da forma jurídica, isto é, sem destruir os seus elementos essenciais, essa utilização não pode ser desconsiderada, mesmo que a sua finalidade seja justamente a de pagar menos tributo. Mas por que isso? Simplesmente porque o princípio da liberdade de exercício da atividade econômica e o princípio da liberdade de iniciativa estão postos na Constituição, e como direitos fundamentais que são não podem ser restringidos no seu núcleo. Desse modo, não havendo abuso de forma, nem simulação, nem dissimulação, a opção do particular deve valer.

E por fim, um último ponto, que é o ponto relativo à responsabilidade dos dirigentes. O novo Código Civil trata da responsabilidade solidária por culpa, trata de desconsiderar atos que são praticados nos interesses contrários aos da sociedade, em proveito próprio do dirigente da empresa, e isto seria uma forma de permitir a desconsideração e a responsabilização pessoal do dirigente. Sobre o assunto, é preciso fazer dois apontamentos. Em primeiro lugar, apesar de o novo Código Civil estabelecer novas obrigações para o particular, no que se refere a fazer inventário, divulgar resultado econômico, ter cuidado e diligência de homem ativo e probo na condução dos negócios sociais, ainda assim, apesar dessas – digamos – “novas” obrigações, só se poderia admitir a existência de responsabilidade pessoal se houvesse violação manifesta à lei ou ao contrato social. Quais são os motivos para se chegar a essa conclusão? De um lado, há uma separação constitucional entre pessoa jurídica e pessoa física confirmada por vários dispositivos constitucio-

nais que fazem referência à pessoa jurídica e à pessoa física (art. 5º, LXIX, art. 54, I, “a”, II, “b”, art. 70, § único, art. 149, § 3º, art. 156, § 2º, I, art. 181, art. 188, § 1º, etc.). Isso não pode ser suprimido pelo novo Código Civil. De outro lado, questões de responsabilidade dizem respeito a normas gerais de Direito Tributário, porque envolvem estabilidade e segurança para os entes federal, estadual e municipal. Então, em função da segurança e da estabilidade, que são necessárias e são fundamentos para edição de normas gerais, a questão da responsabilidade, e, portanto, do sujeito passivo, é uma questão que diz respeito a normas gerais, e normas gerais devem ser veiculadas por lei complementar. Não por lei ordinária. Dessa forma, só por este aspecto formal, já se deve afastar a utilização de normas de responsabilidade civil aplicando essas regras às normas tributárias.

Independentemente disso, é oportuno fazer algumas considerações adicionais. O novo Código Civil introduz um modelo de “concreção”. O que é socialidade? O julgador vai definir no caso concreto. O que é eticidade? O julgador vai definir no caso concreto. O que são bons costumes e boa-fé? O julgador vai decidir no caso concreto. Assim, esses conceitos indeterminados não têm um conceito mínimo anterior ao próprio processo de aplicação individual. Fazem parte de um modelo de concreção. Um modelo por meio do qual conhecemos as obrigações depois, não antes. O modelo tributário instaurado pela Constituição não é um modelo de concreção, mas é um modelo de previsibilidade, ou pelo menos é um modelo de previsibilidade mínima. Se forem conjugados os princípios da segurança jurídica, do Estado de Direito, da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade etc., verificar-se-á uma opção por um modelo, não de concretização *a posteriori*, mas de conhecimento prévio e mínimo das obrigações a que o particular estará sujeito no futuro. Diante disso, surge a pergunta: se isso for verdadeiro, há a opção constitucional por um modelo de previsibilidade. Como podemos compatibilizar esse “modelo de previsibilidade mínima” com esse “modelo de concreção” que o Código Civil estabelece? Estabelecendo que o particular deve obedecer à função social e à boa-fé, mas sem definir o que é

boa-fé nem o que é função social? Uma proposta de solução seria a seguinte: somente nos casos de “manifesta” e “evidente” violação à lei, de acordo com esses mesmos critérios, é que se pode ter uma responsabilidade. Pois é isso que o artigo 135 do Código Tributário Nacional já estabelece: os dirigentes respondem pessoalmente, não a sociedade, pelos créditos tributários quando houver a violação à lei ou ao contrato social.

CONCLUSÃO

Diante dessas considerações, constata-se que a doutrina, a partir da inovação do novo Código Civil, vai ter que procurar um modelo de compatibilização entre esses modelos de segurança e de justiça individual. E, evidentemente, nesse novo quadro é preciso atentar para a exigência de supremacia constitucional e de critérios que sejam minimamente objetivos para aplicação.

Em todo momento fez-se referência à aplicação da legislação civil na legislação tributária. Em certo momento, surgiu a dúvida provocada pela hipótese contrária: o Direito Tributário também limita as escolhas societárias, altera o desenvolvimento de regiões, de produções, incentiva a família, a sociedade, etc. Nesse sentido, poder-se-ia perguntar: qual a eficácia do Direito Tributário no Direito Privado? Mas aí seria outra história.

Editora Quartier Latin do Brasil

Rua Santo Amaro, 349 - Centro - São Paulo

Editor: Vinicius Vieira

Formado em Administração de Empresas pela Fundação Getúlio Vargas - FGV-SP

Editora de Texto: Priscila Tanaca

Mestranda em Direito na PUC-SP

Produção Editorial: Mônica A. Guedes

Formada em Letras pela FFLCH-USP

Arte: Wildiney Di Masi

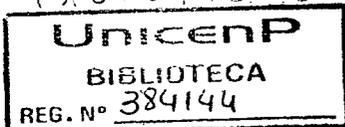
Designer Gráfico pela Fac. Oswaldo Cruz

Gruppenmacher, Betina Treiger (coord.) – Direito Tributário e o novo Código Civil – São Paulo : Quartier Latin, 2004.

1. Tributário 2. Direito

Índice para catálogo sistemático:

1. Brasil : Direito Tributário



Contato: editora@quartierlatin.art.br
www.quartierlatin.art.br

SUMÁRIO

Apresentação 15

NELSON NERY JUNIOR

Compensação Tributária e o Código Civil, 17

1. Introdução. Colocação do problema	19
2. Compensação. Generalidades	22
3. Medida Provisória e sistema presidencialista	23
4. A Medida Provisória nº 75, de 24.10.2002	26
5. Revogação temporária do CC 374	27
6. A Medida Provisória nº 104, de 9.1.2003: revogação inconstitucional do CC 374 por vício de origem	28
7. A Medida Provisória nº 104, de 9.1.2003: revogação inconstitucional do CC 374 por violação da moralidade administrativa (CF 37 <i>caput</i>) e do princípio da igualdade (CF 5º <i>caput</i> e inciso I)	32
8. Lei especial. Histórico. Pretensão do poder tributante federal	35
9. Lei especial. Incidência	36
10. Compensação tributária administrativa	36
11. Compensação tributária por sentença judicial	37
12. Bibliografia	39