

PAULO AYRES BARRETO

ELISÃO TRIBUTÁRIA - LIMITES NORMATIVOS • Paulo Ayres Barreto

ELISÃO TRIBUTÁRIA

LIMITES NORMATIVOS

351.713.(27.11)(043)
B264e
DEF

USP

São Paulo

2008

CAPÍTULO VII: O NOVO CÓDIGO CIVIL E SEUS REFLEXOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário é reconhecido como um direito de sobreposição, no sentido de que colhe, em outros ramos do Direito, institutos de que se utiliza para a previsão de produção de efeitos tributários. As referências constantes da própria legislação tributária, nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, e, bem assim, aos princípios gerais, aos institutos, conceitos e formas de direito privado são prova eloqüente seja dessa sobreposição, seja da relevância que o exame do direito privado tem para o conhecimento dos efeitos de natureza tributária.

Com a entrada em vigor do novo Código Civil, impõe-se um esforço de investigação sobre as mudanças identificadas nessa legislação e, notadamente, sobre os seus possíveis efeitos no Direito Tributário. Trata-se de missão da mais alta complexidade.

Adverte Eduardo Domingos Bottallo que, "se os próprios civilistas ainda estão tateando na compreensão das novas realidades jurídicas trazidas pelo Código, com muito mais razão haverão de estar os operadores do Direito Tributário".²⁰⁶

²⁰⁶ Alguns reflexos do Código Civil no direito tributário, *Direito tributário e o novo Código Civil*, p. 179.

Vejamos, inicialmente, os princípios que presidiram a elaboração desse novo diploma normativo.

7.1 Princípios informadores do novo Código Civil brasileiro

A nova codificação civil é erigida com base em valores éticos e sociais. Evidencia, ainda, efetiva preocupação com a eficácia normativa (operabilidade).

Na condição de supervisor da Comissão Revisora e Elaboradora do Código Civil,²⁰⁷ Miguel Reale assim se manifesta:

Eticidade e sociabilidade: eis aí os princípios que presidiram a feitura do novo Código Civil, a começar pelo reconhecimento da necessária indenização de danos puramente morais, e pela exigência de probidade e boa-fé tanto na conclusão dos negócios jurídicos como na sua execução.²⁰⁸

Eticidade foi uma diretriz fundamental na elaboração do novo Código Civil. Em contraposição ao seu predecessor, que continha

²⁰⁷ Além de Miguel Reale, compuseram a referida comissão José Carlos Moreira Alves, Agostinho Alvim, Sylvio Marcondes, Erbert Chamoun, Clóvis Couto e Silva e Torquato Castro.

²⁰⁸ Espírito da nova lei civil, *Estudos preliminares do Código Civil*, p. 36.

poucas referências à equidade, boa-fé e probidade, o Código atual prescreve a exigência da eticidade nas condutas, que se caracteriza como um "verdadeiro dever jurídico positivo".²⁰⁹

Sociabilidade é outro princípio a reger as relações de cunho privado. De rigor, reflete uma prevalência de valores coletivos sobre os de natureza individual. Há um esforço de superação do caráter individualista do Código Civil de 1916. Esse enfoque social da codificação atual tem sido bastante realçado por alguns doutrinadores e criticado por outros.

Miguel Reale é enfático: "se não houve a vitória do socialismo, houve o triunfo da socialidade, fazendo prevalecer os valores coletivos sobre os individuais".²¹⁰

Em contranota, Jacy de Souza Mendonça adverte que, "se nosso novo código teve por objetivo garantir o predomínio do social contra o individual, estamos a risco, porque o próximo passo será a tendência a identificar social com o Estado e, em seguida, Estado com detentor do poder. Ora, o Estado tem vontades que não são conciliáveis com a do cidadão".²¹¹

Vê-se, pois, que o alcance da socialidade principiológica do novo Código Civil ainda será objeto de intensos debates até que aflore a sua real dimensão normativa.

²⁰⁹ Miguel Reale, O projeto de Código Civil - situação atual e seus problemas fundamentais, *Revista literária de direito*, p. 71 e ss.

²¹⁰ Visão geral do projeto de Código Civil, *Revista literária de direito*, v. 87.

²¹¹ Princípios e diretrizes no novo Código Civil, *Inovações do novo Código Civil*.

Há uma efetiva pretensão de se plasmar regras de caráter mais aberto²¹² não apenas com a característica da generalidade, mas de certa forma flexíveis, com a perspectiva de se amoldarem a um processo contínuo de integração normativa, calcada em valores éticos e sociais. Boa-fé, equidade, probidade, atingimento dos fins sociais almejados pelo sistema, são valores que influenciaram decisivamente a elaboração da nova codificação civil e, conseqüentemente, devem ser prestigiados no seu processo interpretativo.

Cresce a importância do aplicador do direito que, em face de dicções mais gerais, abertas, flexíveis terá liberdade maior no processo de construção de sentido das normas civis e, por conseguinte, espectro maior de alternativas para a solução de casos concretos.

O direito existe para ser aplicado, para produzir efeitos, para ser concretizado. Decorre dessas características a chamada operabilidade do novo Código Civil. Busca-se com a operabilidade "a correspondência adequada dos fatos às normas, segundo o valor que se quer realizar".²¹³

Colocando sob perspectiva os negócios jurídicos de natureza civil, sobre os quais incidirão normas de natureza tributária, cabe-nos

²¹² Para Judith Martins-Costa, "o projeto é polarizado, é certo, pela diretriz sistemática, que assegura a sua unidade lógica e conceitual, o que visa a assegurar um mínimo de segurança jurídica pela regulação coordenada dos comportamentos sociais desenvolvidos na esfera privada. Porém, do ponto de vista da técnica legislativa, o sistema caracteriza-se como um sistema aberto em virtude da linguagem que emprega." O projeto de Código Civil brasileiro: em busca da 'ética da situação', *Revista jurídica*, p. 40.

²¹³ CF. Miguel Reale, *O projeto de Código Civil - situação atual e seus problemas fundamentais*, p. 9.

analisar as alterações específicas que se verificaram nesse novo regramento. Cuidemos, inicialmente, das hipóteses de simulação e dissimulação.

7.2 Simulação e dissimulação à luz do novo Código Civil

A simulação de negócio jurídico recebe um tratamento distinto daquele que vigorava no Código Civil de 1916. Enquanto nesse diploma legal a simulação dava ensejo à anulabilidade do negócio jurídico (art. 147, II), no regramento atual vem tratada como hipótese de nulidade (art. 167). Ressalte-se ainda que a simulação passa a figurar no capítulo da invalidade do negócio jurídico.

Prescreve o artigo 167, do Código Civil em vigor que:

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.

Como ensina Silvio Rodrigues, "negócio simulado é aquele que aparenta uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas fingem um negócio que não pretendem".²¹⁴ O negócio que se simula tem o propósito de iludir terceiros.

Consoante a dicção legal, a simulação pode decorrer (i) da interposição de pessoa(s); (ii) da ocultação da verdade; e (iii) da aposição de data falsa.²¹⁵ Por se tratar de hipótese de nulidade, prescreve o artigo 168 do Código Civil que a ocorrência de simulação pode ser alegada por qualquer parte interessada ou pelo Ministério Público, quando lhe couber investir. Nessa perspectiva, as Fazendas Públicas, prejudicadas por força da verificação de ato ou negócio simulado, têm legitimidade para pleitear o reconhecimento judicial da simulação perpetrada.

A simulação distingue-se do dolo, na medida em que, neste, apenas um dos interessados tem ciência do ato doloso, enquanto na simulação, ambas as partes têm participação na ação concertada.²¹⁶

²¹⁴ *Direito civil - parte geral*, v. 1, p. 294.

²¹⁵ Cf. Washington de Barros Monteiro, *Curso de direito civil - parte geral*, p. 258.

²¹⁶ *Ibidem*, p. 255.

Desdobramento importante para o Direito Tributário decorre da classificação das espécies de simulação em absolutas ou relativas. A simulação é absoluta se “a declaração de vontade exprime aparentemente um negócio jurídico, não sendo intenção das partes efetuar negócio algum”.²¹⁷ O ato ou negócio jurídico simplesmente não ocorreu. É meramente ilusório ou fictício.²¹⁸

Na simulação relativa, também denominada dissimulação, há, consoante ensina Silvio Rodrigues, dois negócios jurídicos: “um, simulado, ostensivo, aparente, que não representa o íntimo querer das partes; e outro, dissimulado, oculto, que justamente constitui a relação jurídica verdadeira”.²¹⁹ Em célebre analogia, Ferrara afirma que se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara.²²⁰

Como vimos, o artigo 167 *supra* estabelece que, na simulação relativa, subsiste o negócio que se dissimulou. Vale dizer, o negócio jurídico que se pretendeu ocultar com a produção de um outro – aparente, simulado – prevalece, desde que válido em sua substância e forma. Em outras palavras, é condição necessária para que se possa falar em dissimulação a possibilidade de se constituir, por intermédio de linguagem competente, e consoante os meios de prova em direito admitidos, o fato que se pretendeu ocultar.

²¹⁷ Washington de Barros Monteiro, *Curso de direito civil - parte geral*, p. 256.

²¹⁸ *Ibidem*, p. 256.

²¹⁹ *Direito civil - parte geral*, p. 297.

²²⁰ Francesco Ferrara, *A simulação dos negócios jurídicos*, p. 50.

Há, assim, na dissimulação dois fatos vertidos em linguagem: o simulado, construído por aqueles que intentaram o ato ou negócio jurídico; e o fato que se pretendeu ocultar, a ser construído por aquele que deseja comprovar a simulação. Tal comprovação haverá de evidenciar a ocorrência deste segundo fato (que se buscou ocultar) e a inoportunidade do primeiro (meramente aparente).

7.3 A fraude à lei

Estabelece o Código Civil em vigor que é nulo o negócio jurídico quando tiver por objetivo fraudar lei imperativa (art. 166, VI). A fraude à lei decorre de uma violação indireta da lei. A ação perpetrada é fundada ou advém de atos ou fatos aparentemente lícitos, mas que, verdadeiramente, consubstanciam-se em ofensa a princípio cogente ou ao chamado espírito da lei. José Belleza dos Santos afirma que “a fraude à lei é uma violação indireta da lei, não no seu conteúdo literal, mas em seu espírito, conseguindo-se o fim proibido por um caminho indireto”.²²¹ Pode se dar por intermédio de atos simulados ou, ainda, sem que qualquer ato dessa natureza ocorra.²²²

²²¹ *A simulação em direito civil*, p. 100-101.

²²² Cf. Maria Helena Diniz, *Curso de direito civil brasileiro - teoria geral do direito civil*, p. 484.

Ferrara entende que enquanto o negócio simulado é fictício e busca ocultar violação à lei, na fraude o negócio jurídico é real. Sua efetivação visa alcançar um resultado proibido.²²³

Assim, um dos traços centrais da fraude à lei consiste na licitude do ato praticado, para o qual há norma específica (que daria respaldo legal) a fim de alcançar os resultados que não seriam atingidos se houvesse a consideração do sistema jurídico como um todo.

Marco Aurélio Greco destaca que, “embora a palavra fraude seja ‘feia’, a substância do conceito não é tão ruim quanto a palavra denota. Por isso, há fundamento para afirmar que nas hipóteses de fraude à lei, como não se trata de um ato ilícito, existe um espaço para a possibilidade de cobrança de tributo sem penalidade”.²²⁴

Há certa ambigüidade na própria qualificação de fraude. Fala-se em licitude – decorrente da aplicação de um comando normativo –, mas que não se sustenta em face da consideração dos demais comandos normativos.

Em outras palavras, a licitude da conduta de quem fraudava a lei existe apenas como alegação, como esforço argumentativo, que não se sustenta em face de interpretação sistemática. Voltaremos ao tema com foco na fraude à lei tributária.

²²³ Francesco Ferrara, *A simulação dos negócios jurídicos*, p. 93.

²²⁴ *Planejamento tributário*, p. 226.

7.4 O negócio jurídico indireto

O negócio jurídico indireto caracteriza-se por uma incompatibilidade entre os fins colimados e os meios utilizados para realizar tal intento.

Consoante o escólio de Moreira Alves, no negócio jurídico indireto, “as partes recorrem a um negócio jurídico típico, sujeitando-se a sua disciplina formal e substancial, para alcançar um fim prático ulterior que não é normalmente atingido por meio desse negócio”.²²⁵

Não fosse a pretensão de alcançar esse fim ulterior, o negócio entabulado teria sido feito de uma forma direta, vestindo-se de outra roupagem jurídica. Evita-se a forma direta de estruturação do negócio para, por intermédio de outra forma de celebração da operação, alcançar os objetivos pretendidos, como a menor oneração tributária.

Algumas características merecem ser destacadas no negócio jurídico indireto: (i) a existência de um negócio jurídico típico, com a observância dos requisitos necessários à sua consumação, em conformidade com o regime jurídico que lhe é aplicável; (ii) a busca de um resultado que não é próprio, natural ou inerente ao tipo ou espécie de negócio que reveste a

²²⁵ *A retrovenda*, p. 17.

operação; e (iii) a licitude do negócio, que não se qualifica como de natureza simulada.

Para Marco Aurélio Greco, "só há espaço para se celebrar negócio indireto se com ele não se visar fraudar a lei".²²⁶ De rigor, se há fraude à lei, a cogitação de ser (ou não) negócio jurídico indireto perde o sentido. Descaracterizada a possibilidade de fraude à lei, a estruturação indireta não pode sofrer reparos.

7.5 O abuso de direito como ilícito civil

Abuso de direito é expressão que encerra algumas perplexidades. Há uma ação que guarda conformidade com o direito posto, mas, ao mesmo tempo, é a ele contrária, por ser abusiva.

O desenvolvimento inicial do tema deve-se à doutrina francesa. Questionando tal figura, Marcèl Planiol dizia que um ato não pode ser, a um só tempo, conforme e contrário ao direito.²²⁷

²²⁶ *Planejamento tributário*, p. 255.

²²⁷ *Traité élémentaire de droit civil*, p. 87.

Tal contradição é superada por Louis Josserand. Segundo esse autor, a contradição desaparece quando se considera o termo direito em duas acepções diferentes: direito subjetivo e juridicidade.²²⁸ Há observância de limites de natureza formal, mas que contrariam o sistema jurídico como um todo.

No Brasil, o Código Civil de 1916 prescrevia, em seu artigo 160, I, a licitude do ato praticado no exercício regular de um direito reconhecido.²²⁹ Não havia menção direta, expressa ao abuso de direito nesse diploma normativo.

Pontes de Miranda demonstrou que a opção brasileira caracterizava-se pela forma negativa: "em vez de dizer que o abuso de direito não é admissível (Código Civil alemão, § 226), ou que deixa de ser protegido pela justiça o exercício abusivo (Código Civil suíço, art. 2, 2ª alínea), pré-excluem-se dos atos ilícitos os atos que constituem exercício regular. O irregular é, pois, ilícito".²³⁰

Destarte, apesar da opção pela forma negativa ou indireta, para Pontes de Miranda a teoria do abuso de direito, de um lado, já restava consagrada no ordenamento jurídico brasileiro e, de outro, permitia a sua qualificação entre os atos ilícitos.

²²⁸ *De l'esprit des droits et de leur relativité: théorie dite l'abus des droit*, p. 322 e ss.

²²⁹ A redação do dispositivo era a seguinte: Art. 160 [...] I - Não constituem atos ilícitos os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido.

²³⁰ *Tratado de direito privado*, p. 62.

Tal entendimento não era unânime na doutrina. Para Rubens Limongi França, o abuso de direito situava-se em zona intermediária entre a licitude e a ilicitude.²³¹

Entendemos serem inconsistentes as proposições de cunho científico que propugnam pela existência dessa zona intermediária entre a licitude e a ilicitude. Como bem observou Luís Eduardo Schoueri, em aturada pesquisa sobre o abuso de direito, “[...] não se encontram, em nosso ordenamento, normas que tratem dos atos ‘nem lícitos’ nem ‘ilícitos’ (aliás, é pouco provável que uma pesquisa de direito comparado revelasse outro resultado)”.²³² Ficamos, assim, com a posição de Pontes de Miranda, entendendo que o abuso de direito qualificava uma ilicitude já à luz do Código Civil de 1916.

No Código Civil em vigor, há menção expressa ao abuso de direito, que recebe a qualificação de ato ilícito. Prescreve o seu artigo 187: “Também comete ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

Boa-fé, bons costumes, fim econômico ou social do exercício de um direito, excessividade manifesta são expressões que denotam inequívoca vaguidade, importante grau de abstração, tornando complexo o mister de qualificar o abuso de direito, para fins civis.

²³¹ *Enciclopédia Saraiva do direito*, p. 45.

²³² *Distribuição disfarçada de lucros*, p. 146.

Qual a linha divisória entre o exercício regular de direito e o excesso manifesto, caracterizador do abuso? A que fim econômico ou social um específico direito regulado se preordena a alcançar e como identificar o abuso em relação a tal fim? Se há dificuldades ingentes de oferecer respostas a essas questões em matéria civil, não é difícil imaginar quão árdua é a missão de enfrentar o tema à luz do Direito Tributário. Mas esse é tema que será tratado em nosso próximo capítulo.

Examinemos antes, contudo, como as previsões normativas do direito privado são recebidas e processadas na seara do Direito Tributário.

7.6 Do trânsito entre o Direito Civil e o Direito Tributário

Realizada essa breve digressão sobre institutos, conceitos e categorias de direito privado, recorrentemente referidos no âmbito de discussões em torno dos limites para a qualificação de atos elisivos, em contraposição àqueles que caracterizam efetiva evasão de tributos, é fundamental identificar os critérios jurídicos que norteiam o trânsito entre esses ramos do Direito.

A proclamação da unidade do sistema normativo, com o conseqüente reconhecimento de que se divide o estudo do Direito em ramos

apenas para fins didáticos, não autoriza a conclusão de que conceitos e institutos previstos em um ramo do Direito possam ser, automática e infalivelmente, transplantados para outro ramo. É certo que, diante da inexistência de óbices estabelecidos dentro do próprio sistema normativo, esse será o caminho natural. Ocorre que tais óbices existem e devem ser rigorosamente observados.

Ao examinarmos a competência estabelecida constitucionalmente para a instituição de tributos, afirmamos, com supedâneo na doutrina, que as alterações promovidas em conceitos de direito privado, previstos na Constituição Federal e utilizados na repartição da competência impositiva, posteriormente à sua promulgação, são irrelevantes no campo do Direito Tributário, sob pena de se admitir que o legislador infraconstitucional pode alterar a Carta Magna.²³³

Trata-se apenas de um exemplo a evidenciar o cuidado que deve presidir a consideração de enunciados prescritivos, dispersos em todo o ordenamento jurídico, no âmbito do Direito Tributário. Evidentemente, esse mesmo zelo deve nortear a aferição de efeitos de conteúdos prescritivos que se voltam ao regramento da matéria tributária, em outros escaninhos do Direito. Resta-nos identificar os critérios que devem ser observados para se afirmar a aplicação de comandos normativos insertos no bojo do Código Civil ao Direito Tributário.

²³³ Ver item 3.5.1.

Os critérios a serem adotados serão os mesmos aplicados à solução de antinomias, ou seja, os critérios hierárquico, cronológico e da especialidade.²³⁴

Inicialmente, é preciso relembrar a forte radicação constitucional do Direito Tributário brasileiro. Logo, sempre que houver antinomia entre a previsão de direito privado e os princípios e regras constitucionalmente plasmados, informadores da tributação em nosso ordenamento jurídico, por força do critério hierárquico afastar-se-á a possibilidade de aplicação da norma civil.

Ultrapassado esse primeiro obstáculo, cabe verificar a compatibilidade entre o conteúdo prescritivo constante do Código Civil e os comandos voltados à regulação do Direito Tributário, veiculados por intermédio de lei complementar. É forçoso reconhecer que há várias matérias que, por expressa determinação constitucional, foram delegadas ao legislador complementar. Assumem especial relevo as matérias mencionadas no artigo 146 da Constituição Federal. Presente a antinomia, haverá de prevalecer, uma vez mais, a dicção que deflui das normas tributárias, em razão da predominância do critério hierárquico. Há hierarquia ontológico-formal²³⁵ entre a legislação federal que regula o Direito Civil, em relação à lei complementar, veiculadora de matérias para as quais a Constituição Federal requer esse veículo para a introdução de normas jurídicas.

²³⁴ Sobre o tema, ver Norberto Bobbio, *Teoria do ordenamento jurídico*, p. 91 e ss.

²³⁵ No mesmo sentido, ver José Eduardo Soares de Melo, *A descon sideração da personalidade jurídica no Código Civil e reflexo no Direito Tributário, Direito tributário e o novo Código Civil*, p. 165. e Maria Rita Ferragut, *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*, p. 219.

Por fim, se houver antinomia entre a regra de Direito Civil e a norma tributária, ambas veiculadas por lei federal, prevalecerá esta última por força do critério da especialidade. Mesmo que a lei federal civil seja posterior à lei tributária, há que ser aplicada a regra especial de natureza tributária. Doutrinariamente, diz Norberto Bobbio que, "com base nessa regra, o conflito entre o critério de especialidade e o critério cronológico deve ser resolvido em favor do primeiro: a lei geral sucessiva não tira do caminho a lei geral precedente".²³⁶ O artigo 2º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro, positiva a matéria.

Nesse contexto, propugnando pelo reconhecimento do reduzido espectro de influência do novo Código Civil em relação ao Direito Tributário, Humberto Ávila assim se manifesta:

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.²³⁷

Rigorosamente, só depois de afastadas as possibilidades acima referidas de ocorrência de antinomia é que se pode cogitar da aplicação das disposições de direito civil. Resta ainda um importante campo de influência do Direito Privado em relação ao Direito Tributário, não tão restrito

²³⁶ Teoria do ordenamento jurídico, p. 108.

²³⁷ Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária, *Direito tributário e o novo Código Civil*, p. 73.

como chegou a afirmar Humberto Ávila, mas também sem a dimensão que autorize a solução de problemas tributários a partir de princípios informadores do Direito Civil.

Tal conclusão é de decisiva importância, uma vez que têm sido freqüentes as proposições exaradas por estudiosos do Direito Tributário com base em interpretações de regras contidas no Código Civil, que não podem prevalecer em face de comandos prescritivos hierarquicamente superiores ou, ainda, de caráter especial, dado que voltados especificamente à disciplina do Direito Tributário.

A definição do espectro para aplicação de normas inseridas no Código Civil exige que, primeiramente, sejam desveladas as regras específicas que se voltam, no âmbito do Direito Tributário, ao tema da elisão fiscal.