

# OS INSTITUTOS DE DIREITO PRIVADO E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Ivo César Barreto de Carvalho\*

1 Autonomia da vontade e autonomia privada. 2 Abuso de direito. 3 Abuso de forma. 4 Fraude à lei. 5 Simulação. 6 Negócios jurídicos indiretos. 7 Função social dos contratos. 8 Conclusões.

## RESUMO

O presente trabalho tem por escopo analisar os principais institutos de Direito Privado em face do Direito Tributário, mormente quanto à aplicação de uma norma geral anti-elisiva. Aos negócios jurídicos celebrados pelas pessoas físicas e jurídicas devem ser aplicados os princípios da autonomia da vontade e da função social dos contratos. A legislação tributária deve coadunar-se com tais princípios, respeitando a autonomia privada e a boa-fé dos contraentes. Entretanto, o Poder Público tributante, na realização do interesse público e na preservação da ordem jurídica, poderá desconstituir judicialmente negócios jurídicos celebrados pelos contribuintes nos casos de simulação, com fraude à lei e com dolo, quando desprovidos de causa, no intuito de aplicar a norma tributária pertinente.

## PALAVRAS-CHAVE

Direito Privado. Direito Tributário. Autonomia da vontade. Autonomia privada. Abuso de direito e de forma. Norma geral anti-elisiva.

## 1 AUTONOMIA DA VONTADE E AUTONOMIA PRIVADA

Desde os primórdios, as pessoas realizam negócios jurídicos de conteúdo econômico, sendo sempre presente a noção de *negócio*. Faz parte da própria formação histórica do ser humano o inter-relacionamento no intuito de satisfazer interesses recíprocos das partes, seja de cunho mercantil, seja de teor laboral. Portanto, esses tipos de acordos de vontades sempre existiram.

A noção mais moderna de “negócios jurídicos” é trazida pela doutrina alemã (pela Escola Pandectista de Savigny e Windscheid) e pela doutrina francesa (por meio da Escola Exegética). Assim, como resultado de uma

---

\* Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará – UFC. Especialista em Direito Tributário e Direito Contratual pela PUC-SP. Professor de Direito Civil da Faculdade Christus. Assessor de Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará.

longa evolução histórica, o princípio moderno do consensualismo dos contratos é admitido e se difunde pelas doutrinas dos diversos países europeus.

A autonomia da vontade surgiu neste ambiente histórico, com a formação da sociedade burguesa, baseada no individualismo. Iniciava-se a consolidação de um direito ao exercício da liberdade contratual, na qual o negócio jurídico pressupunha um ato de vontade a partir do qual decorriam efeitos jurídicos.

Nascia, portanto, pela construção doutrinária, o poder de cada cidadão celebrar, lícita e livremente, todo e qualquer negócio jurídico – desde que não proibido por lei – consubstanciado na vontade expressa de cada um. De início, podemos inferir que o grau de intervenção do Estado nesta liberdade de negócio era mínimo, muito próximo da inexistência, decerto pelas influências do modelo liberal. O equilíbrio e a legitimidade desses negócios jurídicos estavam baseados, num primeiro momento, na imprescindível ausência de intervenção estatal da autonomia da vontade dos cidadãos.

Posteriormente, no século XX, já sob os influxos do Estado Social, apareceu a idéia da função social dos contratos, como meio de equilibrar a tutela dos direitos individuais com a dos interesses coletivos. Houve, por bem dizer, uma ligeira socialização dos contratos, ou melhor, começou-se a mitigar a autonomia da vontade nos negócios jurídicos. Diante do *Welfare State*, outros valores passaram a assumir mais importância perante a lei, como a confiança e a boa-fé. O intervencionismo estatal ganhou força, passando a prevalecer a idéia da preponderância do interesse social sobre o interesse privado.

O Código Civil de 1916 não tratava a matéria dos “negócios jurídicos” com a importância que lhe é dada hoje pela doutrina e jurisprudência. Filiada à teoria monista dos atos jurídicos, o diploma civil pátrio anterior considerava que todos os fatos jurídicos fundados numa declaração de vontade destinada à produção de efeitos jurídicos eram atos jurídicos, conforme se infere de seu revogado artigo 81.

Com o advento do novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10.1.2002), o legislador pátrio modificou claramente a sistemática, introduzindo um capítulo próprio - “Do negócio jurídico”, isentando o diploma privado de quaisquer definições inúteis, bem como adotando a teoria geral dos negócios jurídicos.

Feita esta pequena digressão histórica, definiremos agora o que é autonomia privada. Em termos etimológicos, o termo “autonomia” (*auto* + *nómos*) significa capacidade de autogoverno, ou seja, a faculdade que uma pessoa tem de estabelecer regras próprias, sem que haja qualquer subordinação. Precisando melhor a expressão como um todo, autonomia privada é a faculdade que determinadas pessoas possuem para criar entre si, pelo exercício livre de suas vontades, normas jurídicas individuais e concretas com efeitos jurídicos vinculantes.

Neste mesmo sentido, definiu Heleno Tórres a autonomia privada como o “exercício de poder de criar normas negociais, com *autonomia da vontade* suficiente para criteriosa seleção das condições e conteúdos, a título de liberdade negocial (*sic*)”<sup>1</sup>.

Esse poder que os particulares possuem para criar regras vinculantes entre si decorre diretamente da Constituição, norma superior a que todos estão subordinados – tanto os cidadãos como o próprio Estado. Pretendemos afirmar, portanto, que a autonomia privada decorrente dos negócios jurídicos tem fundamento constitucional, basicamente na aplicação dos princípios constitucionais concernentes ao direito à dignidade, à liberdade, à propriedade, à livre iniciativa e ao trabalho. É somente a partir dos Estados contemporâneos que podemos falar na constitucionalização do direito ao exercício da autonomia privada.

Essa liberdade de contratar, assegurada constitucionalmente, pode ser vista sob dois aspectos: (i) pelo prisma da liberdade de contratar propriamente dita, no qual o indivíduo escolhe se quer ou não celebrar um negócio jurídico; e (ii) pelo prisma da escolha da modalidade do contrato. Assim, a liberdade contratual permite que as partes que desejam celebrar um negócio jurídico escolham um modelo contratual já previsto no ordenamento jurídico (contrato típico) ou criem um modelo contratual próprio, de acordo com suas necessidades (contrato atípico).

Portanto, a declaração de vontade na formação dos negócios jurídicos une dois institutos inconfundíveis, apesar da aparente sinonímia: a *autonomia privada* e a *autonomia da vontade*. Bem esclarece a diferença Heleno Tórres:

Se a *autonomia privada* decorre de uma composição de princípios democráticos garantidores do exercício da cidadania e, desse modo, vinculados aos interesses maiores da comunidade, como instrumento para a realização dos objetivos políticos e econômicos que a sociedade pretende alcançar num determinado momento histórico; a *autonomia da vontade* é algo intrínseco ao indivíduo, aos seus interesses, isoladamente, no seio de uma dada relação negocial. *Autonomia privada* e a *autonomia da vontade* apresentam, assim, uma indissolúvel ligação, de tal modo efetiva que muitos as confundem entre si, utilizando a expressão<sup>2</sup> autonomia privada como sinônimo de autonomia da vontade.

Destarte, a declaração de vontade não constitui, por si, um negócio jurídico, mas é apenas seu conteúdo e motivo essenciais para a configuração deste. Se a declaração não for vertida em linguagem, de nada adianta a vontade remanescente no domínio mental da pessoa. Essa reserva mental é juridicamente irrelevante. A vontade deve ser objetivada, demonstrada e externada, sendo admissíveis todos os meios de prova do direito.

Como afirmamos anteriormente, na gênese, a idéia da autonomia da vontade vigorava de forma absoluta, em face da orientação adotada no Estado liberal e individualista. Hoje vigora, no entanto, o princípio da “função social do contrato”, do qual a idéia da autonomia da vontade está sendo relativizada por diversas restrições legais e constitucionais, em razão de outros valores constitucionalmente elencados à categoria de fundamentais.

Desta feita, se a função primordial do Estado é a realização do bem-comum, de nada adiantaria sua ausência em setores essenciais à atividade econômica e social. Os valores que deveriam ser garantidos por Estado estariam desprotegidos, caso a antiga noção de liberdade contratual e autonomia privada ainda vigessem.

Neste diapasão, o ordenamento jurídico brasileiro concebe uma série de leis intervencionistas para se tolher o excesso de liberalismo ainda remanescente no âmbito do Direito Privado. São intervenções legítimas do Poder Público na atividade econômica dos cidadãos, uma vez que estão revestidas do mais alto interesse: o coletivo. Procura-se mitigar, portanto, valores como a liberdade de negociar e a autonomia privada com os da responsabilidade social e função social dos contratos.

Considerando todo o exposto até então neste item, é preciso indagar: até que ponto vai o interesse coletivo? Será este princípio também um valor absoluto? É possível, em toda e qualquer hipótese, a intervenção estatal nos negócios jurídicos? Mais especificamente no âmbito de abrangência do presente estudo, é legítima e constitucional a intervenção da administração fazendária no conteúdo dos negócios jurídicos praticados pelos particulares, no intuito exclusivo de desconsiderá-los para efeitos fiscais?

Ora, a fonte de legitimação dos negócios jurídicos é a autonomia privada, fundamento este da criação da norma jurídica individual e concreta entre as partes. A finalidade deste negócio jurídico deve ser preservada ao máximo, desde que haja legitimidade no ordenamento jurídico, visando a conferir a validade dos interesses a ele vinculados. Assim, é importante assegurar os valores da segurança jurídica e da certeza do Direito, ou seja, o postulado *pacta sunt servanda*.

Admitir a intervenção estatal, elencando como condições exclusivas os interesses arrecadadores da Fazenda Pública, promove a insegurança jurídica e fere letalmente o princípio *pacta sunt servanda*. Alçar o dispositivo normativo da norma geral anti-elisiva – na desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados pelos particulares, para fins exclusivamente fiscais – não atende ao interesse coletivo, mas apenas ao interesse da Administração Pública, o que é bem distinto.

## 2 ABUSO DE DIREITO

O Direito tem uma destinação social. As prerrogativas asseguradas nas regras jurídicas condicionam-se a uma finalidade: o bem-estar social. Em função dessa harmonia social, não se deve entender de forma unilateral o exercício de um direito subjetivo, ou seja, este direito não pode ser anti-social, não pode ser praticado de forma abusiva.

Portanto, a teoria do abuso de direito veio a ser formulada justamente para barrar as conseqüências individualistas e maléficas dessa interpretação antiquada do sistema jurídico. As normas jurídicas devem ser analisadas de forma harmônica, interpretando-se em favor de todo o grupo social. O ordenamento jurídico não pode ser interpretado sob o prisma de compartimentos estanques, que possibilitem nesse âmbito o exercício absoluto dos direitos individuais.

Ao contrário do Código Civil de 1916, que nada previa a respeito da teoria do abuso de direito, ela foi adotada pelo Código Civil de 2002 no artigo 187: “também comete ato 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”. O inciso I do artigo subsequente complementa o entendimento da mencionada teoria, ao estabelecer que não constituem atos ilícitos os praticados no exercício regular de um direito reconhecido.

Com base na teoria do abuso de direito, dois problemas podem surgir com implicações no Direito Tributário. O primeiro concerne ao possível conflito entre o exercício regular do direito e a elisão tributária. O segundo está na ausência de invalidade de um ato ou negócio jurídico, quando este for exercido com abuso de direito.

Quanto ao primeiro, deve-se entender que a elisão tributária continua a ser permitida, como ato lícito, desde que o contribuinte que a pratique esteja em seu exercício regular de direito, reconhecido ou não proibido pelo ordenamento jurídico (mormente o sistema tributário brasileiro).

Quanto ao segundo, é mister compreender que o abuso de direito torna o ato ou negócio jurídico ilícito, ou seja, passível de responsabilidade civil. Uma vez caracterizado como ato ilícito, tal ato ou negócio jurídico poderá surtir efeitos no âmbito tributário com a aplicação de penalidades específicas.

Vale ressaltar que os limites impostos pelo fim econômico ou social de um direito não podem ser confundidos com o direito de o contribuinte praticar a economia fiscal. A elisão tributária não está proibida pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional e nem mesmo pelo artigo 187 do Código Civil de 2002. A exceção de casos manifestamente excessivos, o contribuinte tem o direito de atingir os melhores resultados financeiros ou econômicos para sua vida ou de sua empresa, pois não é obrigado a

suportar o pior ônus fiscal, dentre as escolhas possíveis no ordenamento jurídico. Isto não pode ser entendido como falta de civismo ou de espírito público.

Um dos defensores da cláusula anti-elisiva com base na teoria do abuso de direito é Klaus Tipke. Esse prestigioso jurista alemão afirma que o direito dos particulares de organizarem sua vida econômica, com base na livre iniciativa, não é absoluto. A liberdade de negociar deve respeitar o direito de terceiros, incluindo-se aí o Estado, de modo que a escolha feita pelo particular não cause danos a direito alheio. A utilização das formas de direito admitidas está limitada àquele meio mais adequado, normal e razoável. O abuso de direito estaria no momento em que o particular escolhe um meio inadequado, anormal ou não razoável, que busque os mesmos fins perquiridos em outra forma jurídica, mas que não cause danos a terceiros, principalmente ao fisco. A base da teoria de Tipke está nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, como argumentos para que não sejam tratados de modo discriminatório os atos ou negócios jurídicos de efeitos econômicos equivalentes, reveladores de igual capacidade econômica.

A referida teoria é defendida no Brasil por Marco Aurélio Greco, que preconiza a legitimidade da cláusula anti-elisiva na desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com abuso de direito. Mencionado autor acentua que o direito do contribuinte de se organizar não pode ser interpretado de forma absoluta, em face do Estado Democrático de Direito. Como um dos fundamentos da ordem constitucional brasileira está a solidariedade, o que é por si só argumento suficiente para limitar o exercício do direito de auto-organização econômica por motivos exclusivamente fiscais.

Segundo a nova proposta defendida por Marco Aurélio Greco para definir a evasão fiscal, a teoria do abuso de direito está configurada com a presença de mais um requisito: os fins exclusivamente fiscais. Noutros termos, para que a economia fiscal seja lícita, Greco entende que a razão econômica dos atos praticados pelo cidadão não deve residir apenas na questão da economia de tributos. Esta não pode ser o motivo único, pois senão estaria-se diante do caso de evasão fiscal por abuso de direito.

A outra base de sustentação da teoria de Greco encontra-se no princípio da capacidade contributiva, devendo este ser entendido não mais como um limite negativo à tributação, mas com eficácia positiva da lei tributária. Noutros termos, preconiza que a legislação tributária não deve alcançar apenas aqueles fatos previstos nas normas (tipicidade), mas também outros não previstos, que resultariam da conjugação positiva ou tipificada com o princípio da capacidade contributiva. Desta feita, Greco defende a tese da concretização do recurso à analogia a fim de se combater o abuso de forma, na seara tributária. A função social desta construção doutrinária é alcançar fatos que tenham idêntica capacidade contributiva, indo além das fronteiras da tipicidade.

Outro defensor da teoria do abuso de direito é Ricardo Lobo Torres. Como Tipke e Greco, aquele jurista entende que a liberdade do contribuinte de planejar os seus negócios na busca da menor tributação possível está limitada à utilização razoável das formas de Direito Privado. Para Torres, seu fundamento está no abuso na interpretação dos conceitos, que às vezes encontram-se numa zona cinzenta. Nesses casos de indeterminação, o contribuinte abusa das formas jurídicas com o fim exclusivamente elisivo, ofendendo assim os princípios da justiça, da segurança jurídica, da unidade do ordenamento jurídico, da capacidade contributiva e da legalidade do Estado Democrático de Direito. Segundo Torres,

a elisão, conseqüentemente, se restringe ao abuso da possibilidade expressiva da letra da lei, do conceito de Direito Privado e, até mesmo, do conceito de Direito Administrativo. A ilicitude da elisão decorre da necessidade de evitar que o contribuinte manipule, pela interpretação, conceitos jurídicos abertos ou indeterminados. Se o Direito Privado oferecesse à tributação conceitos jurídicos unívocos, é claro que se prescindiria de instrumento para evitar o descompasso entre a letra e o espírito da lei, pois haveria um princípio ou denominador comum a informar a lei tributária e a lei civil.

Em que pesem as profundas argumentações trazidas pelos juristas Klaus Tipke, Marco Aurélio Greco e Ricardo Lobo Torres, ousamos discordar da utilização da doutrina do abuso de direito na seara tributária, por vários motivos.

O primeiro motivo está no subjetivismo da aplicação da teoria do abuso de direito nas normas tributárias. Tal aplicação se mostra incompatível com o princípio da segurança jurídica, pois delega ao agente fiscal a possibilidade de decidir se a conduta do particular foi ou não elisiva, se sua atitude foi ou não compatível com os desígnios do Poder Público, enfim se as formas adotadas em seu negócio jurídico foram adequadas, normais ou razoáveis, segundo a interpretação do agente da Administração Pública.

Em segundo lugar, a construção doutrinária de Tipke utiliza como base de sustentação de sua teoria as relações privatísticas, não podendo estas ser aplicadas no âmbito das relações de Direito Tributário. Isto porque as relações de Direito Privado requerem a igualdade das partes; estas devem estar situadas horizontalmente no mesmo plano. Há relação entre direitos subjetivos de ambas as partes, ao passo que as relações tributárias não são paritárias, não há igualdade entre o contribuinte e o Estado no plano horizontal. A relação entre o contribuinte e o Estado – como poder tributante – é de administrador e administrado. As relações não abrangem direitos subjetivos de ambas as partes (contribuinte e Estado), mas de liberdades e competências, respectivamente.

Por fim, a motivação do cidadão em praticar certas condutas ou realizar determinados negócios jurídicos pode ter fins exclusivos de economia de tributos, preservando-se, ainda assim, a licitude do ato e de seu resultado. Desta forma, por exemplo, não vislumbramos ilegalidade alguma quando um pai doa ainda em vida seus bens aos seus filhos, com a finalidade única de elidir a incidência do imposto sobre transmissão *causa mortis*, por ser este mais oneroso do que o imposto sobre transmissão *inter vivos*. Não havendo simulação ou fraude no negócio jurídico, o particular estará agindo na mais perfeita licitude perante a sociedade e o fisco.

Corroborando o nosso entendimento o professor Sacha Calmon Navarro Coelho ao repelir a teoria do abuso de direito da seara do Direito Tributário:

Em Direito Tributário não há falar em abuso de direito, somente possível no campo dos direitos privados potestativos, de livre disposição pelos titulares dos mesmos, em prejuízo evidente de terceiros. Não é o caso do Direito Tributário,<sup>4</sup> dominado pelo princípio da legalidade e da verdade material.

O conceito de abuso de direito é também inconcebível de adaptação na seara tributária para Heleno Tôrres:

Em resumo, o conceito de abuso de direito encontra severas limitações para se ajustar à matéria tributária. Basta pensar que o direito que se abusaria seria o de auto-regramento da vontade, que em verdade não é um direito, mas um poder normativo como prefere Ferri. E qualquer abuso de direito contra normas tributárias, por serem cogentes e não dispositivas, converte-se de imediato em sanção, por descumprimento frontal de norma<sup>5</sup> impositiva de conduta, tal como uma espécie de fraude à lei.

Nota-se, portanto, que não há fundamentação constitucional para a aplicação da teoria do abuso de direito em matéria constitucional. Isto porque, na relação jurídico-tributária, o direito subjetivo do fisco está amplamente delimitado pelo seu campo de competência tributária, bem como em suas limitações constitucionais ao poder de tributar.

### 3 ABUSO DE FORMA

Antes de analisar a teoria do abuso de forma, vale tecer algumas ponderações acerca da forma dos atos e negócios jurídicos.

Com base na teoria geral dos negócios jurídicos, o contrato é o instrumento formalizador do negócio jurídico bilateral, gerador de obrigações entre as partes contratantes. É norma jurídica, bilateral ou plurilateral (dependendo da quantidade de partes), individual e concreta, pois impõe às partes

contratantes o dever de cumprir com os comandos nela inseridos, sob pena das sanções previstas no próprio instrumento.

É sabido, portanto, que a ordem jurídica regula os negócios jurídicos, com fundamento primordial no Código Civil brasileiro de 2002, somando-se a este algumas outras leis esparsas. Dá margem de criação, porém, aos particulares para novos modelos e formas contratuais, o que chamamos de liberdade de formas. Desta feita, a doutrina distingue os contratos típicos (devidamente denominados em uma norma jurídica) e os contratos atípicos, inominados ou anômalos.

O Código Civil de 2002, em seu artigo 104, prescreve que a validade do ato jurídico requer (i) agente capaz, (ii) objeto lícito, possível, determinado ou determinável e (iii) *forma prescrita ou não defesa em lei*. Claro está, portanto, que a forma é elemento de validade do ato jurídico.

Ocorre que, entre nós, vigora o princípio da liberdade de formas, estabelecido no artigo 107 do mesmo diploma civil, segundo o qual “a validade das declarações de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir”.

Podemos inferir dos dispositivos normativos supramencionados, com base numa interpretação sistemática, que o ordenamento jurídico brasileiro consagra o princípio da liberdade de formas, salvo quando a lei exigir expressamente uma forma típica, o que não contradiz a necessidade da certificação da validade do negócio jurídico sob uma forma própria.

Como bem ensina Antonio Junqueira de Azevedo sobre a forma do negócio jurídico: “[...] é o meio através do qual o agente expressa a sua vontade. A forma poderá ser oral, escrita, mímica, consistir no próprio silêncio, ou, ainda, em atos dos quais se deduz a declaração de vontade”. E mais adiante adverte o autor: “Não há negócio sem forma. Que haja negócios com forma prescrita em lei e negócios com forma livre, é questão que diz respeito ao plano de validade”.<sup>6</sup>

Resta concluir, portanto, que o princípio da liberdade de formas deriva do consensualismo e da autonomia da vontade, postulados básicos na interpretação dos negócios jurídicos.

Traçada essa premissa, cumpre-nos agora tecer considerações a respeito da forma dos contratos atípicos em face do Direito Tributário.

A estrutura da regra-matriz de incidência é formada por elementos essenciais, tais como hipótese de incidência ou antecedente (critérios material, espacial e temporal) e o conseqüente, nos aspectos pessoal (sujeito passivo e ativo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Desta feita, a definição do fato gerador (hipótese de incidência) de um tributo deve ser interpretada segundo prescreve o artigo 118 do CTN, ou seja, abstraindo-se da (i) validade jurídica dos atos efetivamente praticados

pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros; (ii) da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; e (iii) dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. Da leitura deste dispositivo legal, podemos inferir que em nenhum momento a lei permite a desconsideração da forma jurídica atribuída aos negócios jurídicos.

Estabelecidas as premissas relativas à forma dos negócios jurídicos, no âmbito do Direito Privado, é preciso entender agora estes postulados em relação à teoria do abuso de forma.

Não se confunde a teoria do abuso de direito com a do abuso de forma jurídica. Não obstante, estão interligadas, pois a primeira conduziu à noção da segunda consagrada na Ordenação Tributária alemã (*Reichsabgabeordnung*) de 1919, como sucedâneo da teoria da interpretação econômica para fins tributários.

Consiste a teoria do abuso de forma na utilização de uma forma jurídica, mesmo que lícita, mas que tenha por finalidade causar lesão a terceiros, no caso o Estado. Assim, para os defensores desta doutrina, a Fazenda Pública não pode ser lesada quando o contribuinte realiza um ato ou celebra um negócio com base numa forma jurídica que resulta no não-pagamento do tributo ou no pagamento de uma carga tributária menor. Para estes doutrinadores, no caso, o contribuinte praticou um ato com abuso de forma, devendo, portanto, sofrer a tributação mais justa, como se houvera praticado aquele fato jurídico tributário.

A doutrina da substância sobre a forma – como também é conhecida – surgiu nos Estados Unidos da América, no *leading case* “Gregory v. Helvering”, decidido em 7.1.1935.<sup>7</sup>

A doutrina da prevalência da substância sobre a forma jurídica adotada nada mais é do que uma questão de interpretação e aplicação da lei. Assim, o intérprete e o aplicador da lei poderão determinar se os fatos se enquadram ou não ao regime jurídico da lei tributária. A lei será interpretada de forma restrita – de modo a não incidir o tributo correspondente ao fato jurídico a que se propunha – ou de forma ampla – aplicando-se a regra-matriz de incidência relativa ao tributo correspondente à substância do ato ou negócio praticado pelo contribuinte, mesmo que não adotada a forma própria à hipótese de incidência que deveria ter sido respeitada.

Feitas as considerações históricas a respeito da teoria do abuso de forma, é mister agora confrontá-la com a norma geral anti-elisiva do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Será possível a aplicação do referido dispositivo legal com base no abuso de forma?

Para Flávio Martins Rodrigues, esta é justamente a fundamentação do dispositivo normativo inserido pela Lei Complementar n. 104/2001, defendendo a superação da interpretação sistemática pelo modelo da interpretação teleológica.

Veja-se que o abuso de forma, uma das razões para a superação do arcabouço da interpretação sistemática, acaba sendo considerado para fins de aplicação da exação. A nova regra é clara, claríssima, no sentido de que a autoridade tributária pode dar outro efeito que não aquele que seria considerado se apegado à forma do ato.

Assim caminha-se a passos largos para a superação do arcabouço formalista da interpretação sistemática, passando a prevalecer, entre nós, o modelo exegético teleológico (ou de fins econômicos) do Direito Tributário.

A teoria do abuso de forma reforçou-se com a teoria do propósito do negócio (*business purpose theory*), que a conduziu para uma caracterização mais clara. Essa teoria, desenvolvida e aplicada no Direito anglo-saxão, propõe que o contribuinte deva ser tributado com base no propósito do negócio por ele celebrado, e não com base na forma jurídica adotada. O escopo do negócio prepondera, para fins tributários, sobre a forma jurídica adotada.

A despeito de sua aplicação nos países anglo-saxões, que têm por base o *common law*, a teoria do propósito do negócio como instrumento legitimador da teoria do abuso de forma não tem receptividade nem aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro, em face dos princípios da legalidade, tipicidade e segurança jurídica.

#### 4 FRAUDE À LEI

A fraude à lei é uma das hipóteses de nulidade do negócio jurídico, conforme preceitua o inciso VI do artigo 166 do novo Código Civil. Tal dispositivo é novidade no diploma privatístico, sem precedentes no Código Civil de 1916, que reflete os anseios da doutrina e da jurisprudência que já o consideravam causa de nulidade dos negócios jurídicos, mesmo antes da previsão legal.

A fraude à lei, como causa de invalidade do negócio jurídico, decorre da violação intencional de norma jurídica cogente. Esclarece Álvaro Villaça Azevedo a esse respeito que:

A lei imperativa ou norma cogente a que se refere o legislador é a que, imposta pelo Estado, deve ser cumprida e não pode ser modificada pela vontade dos interessados. É o que os romanos chamavam de *ius cogens*, que, não sendo de direito público, existe no direito privado como forma de intervenção do Estado, geralmente para proteger a parte mais fraca da relação jurídica. Se essa lei for desrespeitada, o negócio é nulo.

O ato jurídico praticado em fraude à lei contém um defeito por não respeitar a vontade contratual, preocupando-se apenas com sua finalidade.

A fraude é, portanto, um vício que contamina o negócio, culminando com a ilegalidade do fim almejado e, conseqüentemente, com sua nulidade. Em suma, o ato praticado com fraude à lei é, na verdade, um ato contra a lei.

Helena Tôres entende um pouco diferente o instituto da “fraude à lei”, diferenciando-o do conceito de *contra legem*. Diferencia assim as duas categorias:

Geralmente a doutrina os separa, considerando que os atos *contra legem* seriam aqueles praticados por um dado sujeito com o intuito deliberado de violar diretamente preceito de lei cogente (impositiva ou proibitiva); enquanto na *fraus legis* tem-se também ato jurídico dirigido para violar a lei, mas como tentativa de afastar sua incidência, de modo indireto, usando de uma norma de cobertura para fazer-se sujeito a esta e não àquela que evita, por ser-lhe de algum modo mais benéfica, em detrimento de terceiros ou credores.

Na confrontação das lições dos dois juristas, podemos inferir que há duas teorias para explicar o instituto da “fraude à lei”: a *subjetivista* e a *objetivista*. Enquanto a primeira se prende ao elemento intelectual ou volitivo, isto é, a prova de que as partes agiram com a intenção de fugir à aplicação da lei; a segunda se vincula ao negócio jurídico – elemento material – donde se afirma que a simples existência do ato fraudulento é motivo para sua qualificação. Preferimos nos filiar à segunda corrente doutrinária, diante da objetividade do instituto da fraude à lei.

Os pressupostos de caracterização da fraude à lei são: (i) a existência de resultado proibido; (ii) a prática de ato jurídico ou conjunto de atos jurídicos não previstos na letra da lei proibitiva; (iii) a obtenção, por intermédio destes atos, de um resultado equivalente ao proibido; (iv) o fim de subtrair o ato ou conjunto de atos ao âmbito de aplicação da norma proibitiva.<sup>11</sup>

Em primeiro lugar, a caracterização da fraude requer a proibição expressa no texto da lei da conduta realizada no contexto do ato ou negócio jurídico, mas não só isso, pois pressupõe também a proibição de resultado semelhante quando praticado por qualquer outro ato que atinja resultado idêntico ou semelhante.

Para se caracterizar a fraude à lei, deve o ato praticado não estar previsto na letra da lei proibitiva. O ato praticado é semelhante ao proibido, sendo o intuito do agente burlar a lei ao praticá-lo dessa maneira.

Assim, em conseqüência, o resultado do ato praticado é absolutamente legal, não fosse semelhante ou equivalente a um ato expressamente contemplado na norma proibitiva. O resultado pretendido pelo agente é o mesmo, porém a forma utilizada para atingi-lo é diversa, sendo-lhe vedada tal prática.

Por fim, para a caracterização da fraude à lei, necessita-se da prática de ato com o intuito mediato de afastar aplicação da norma proibitiva. A ilicitude do ato cinge-se a este ponto, o de subtrair-se ao âmbito de incidência da norma que o veda.

Portanto, na fraude à lei, o negócio realizado pelas partes está sujeito a todos os efeitos e à disciplina de uma lei – a norma de cobertura, evitando-se assim incidência da norma fraudada. Pode-se concluir que a violação se dá de forma indireta, em sua finalidade.

A fraude à lei, em matéria tributária, está definida no artigo 72 da Lei n. 4.502/64 como

toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Da análise da figura da “fraude à lei” (*frau legis*) no âmbito privatístico e no campo tributário, algumas diferenças fundamentais podem ser encontradas.

A primeira diferença reside na questão dos efeitos surtidos. No Direito Privado, um ato ou negócio jurídico viciado com fraude à lei tem como consequência sua nulidade. No Direito Tributário, um ato ou negócio jurídico tido como “elusivo” com base na fraude à lei tem como consequência sua ineficácia em relação ao fisco, que vai aplicar a norma tributária por analogia, mas deixando intacto o ato ou negócio jurídico em relação aos contraentes.

A segunda diferença está noutro plano de análise. Enquanto no Direito Privado o combate da fraude à lei é feito no plano da interpretação, “pois resulta da constatação de que a vontade da lei é a *proibição do resultado por todos os meios* e não apenas pelo meio ou meios constantes da sua letra”<sup>12</sup>; no Direito Tributário a repressão da fraude à lei é feita com base na aplicação das normas antielisivas, com recurso à integração analógica.<sup>13</sup>

Apesar das distinções estabelecidas pela doutrina, entendemos que o controle da fraude à lei pode ser efetivado mediante normas gerais antielusivas, tais como o artigo 166, inciso VI, do Código Civil (no âmbito do Direito Privado) e o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (no âmbito do Direito Tributário).

Isto porque a finalidade do instituto da fraude à lei é a de evitar o uso abusivo da autonomia privada. A *fraus legis* é o instrumento concebido pelo ordenamento jurídico para o aplicador da lei exercer o controle da autonomia privada com a criação de negócios jurídicos dotados de vício de causa.

Evitar a incidência de uma norma cogente – a exemplo da norma tributária – deve ser interpretado como ato fraudulento.

Resta, portanto, concluir que a interpretação da fraude à lei em matéria tributária é diversa daquela esposada no Código Civil. O simples descumprimento direto de normas tributárias (cogentes e imperativas) não é fraude à lei, mas é preciso o afastamento de regime tributário mais oneroso ao contribuinte, pela realização de atos ou celebração de negócios jurídicos que visem a burlar a incidência de norma tributária.

## 5 SIMULAÇÃO

A simulação é vício social, um dos defeitos do negócio jurídico, que acarreta a nulidade deste, de acordo com o Código Civil de 2002. Na simulação, há conluio. Existe, no processo simulador, um acerto entre os contraentes para proporcionar aparência exterior do negócio praticado.

Carlos Roberto Gonçalves traz conceito muito claro de simulação:

Simulação é uma declaração falsa, enganosa, da vontade, visando aparentar negócio diverso do efetivamente desejado. Ou, na definição de Clóvis, “é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado”.

Simular significa fingir, enganar. Negócio simulado, assim, é o que tem aparência contrária à realidade. A simulação é produto de conluio entre os contratantes, visando obter efeito diverso daquele que o negócio aparenta conferir. Não é vício do consentimento, pois não atinge a vontade em sua formação. É uma desconformidade consciente da declaração, realizada de comum acordo com a pessoa a quem se destina, com o objetivo de enganar terceiros ou fraudar a lei.<sup>14</sup>

Com base no conceito aqui mencionado, podem-se extrair os seguintes requisitos para a simulação: (i) *intencionalidade* na divergência entre a vontade e a declaração; (ii) *acordo simulatório* entre os contraentes; (iii) *intuito de enganar terceiros*, sem que haja necessariamente prejuízo.

A doutrina classifica a simulação em *inocente* e *maliciosa*. Na simulação inocente, segundo Venosa (2003, p. 475), “a declaração não traz prejuízo a quem quer que seja, sendo, portanto, tolerada”. Na simulação maliciosa, “existe intenção de prejudicar por meio do processo simulatório”.

Para Sílvio Rodrigues, a simulação maliciosa pode ter três finalidades diversas: a) prejudicar terceiros; b) prejudicar o fisco; c) fraudar a lei. Vejamos os ensinamentos do mestre civilista:

Da primeira hipótese [...], ocorre simulação quando o proprietário de um prédio, desejando facilitar ação de despejo contra seu

inquilino, finge vendê-lo a terceiro, que, por residir em prédio alheio, maior probabilidade tem de vencer a demanda.

Da segunda, isto é, da simulação com o intuito de prejudicar o Fisco, já aludi ao caso mais freqüente da compra e venda por preço inferior ao real, a fim de pagar menor imposto.

A terceira hipótese, de simulação com propósito de violar disposição de lei, faz aparecer a figura do ato em fraude à lei. Trata-se de um negócio indireto, com o fim de alcançar um resultado que a lei diretamente veda.<sup>15</sup>

A simulação ora objeto de análise, em face da norma geral antielisiva, é a da segunda hipótese tratada por Rodrigues, ou seja, a simulação com o intuito de prejudicar o fisco. Assim, a norma antielusiva do parágrafo único do CTN é uma forma de vedação à simulação praticada pelo contribuinte, por meio de negócios jurídicos dissimulatórios, no intuito de lesionar a Fazenda Pública.

Apesar da distinção doutrinária, no entanto, o Código Civil de 2002 não reconhece a necessidade de dano para a nulidade do negócio jurídico. Vale, portanto, para a caracterização da simulação a presença dos requisitos dantes citados.

O instituto da simulação foi alterado substancialmente no novo sistema do Código Civil brasileiro. O artigo 167 do citado diploma legal determina a subsistência do negócio jurídico dissimulado – apesar da nulidade do negócio simulado – a fim de se restaurar sua eficácia. Esta modificação no diploma civilístico trouxe, por consequência, mudanças na seara tributária, pois, ao estabelecer a subsistência do negócio jurídico dissimulado, se este for válido na sua substância e na forma, possibilita que a norma tributária atinja o ato ou negócio jurídico ocultado.

Podemos concluir que a simulação é espécie de ilícito civil, sujeita, portanto aos efeitos da nulidade no âmbito civil. Não se confunde com a elisão fiscal, pois esta se cinge aos meios lícitos. A simulação assemelha-se à evasão fiscal, pois figuram ambos na seara da ilicitude.

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar n. 104/2001, refere-se à figura da simulação. Tal dispositivo, segundo Alberto Xavier, não se trata de uma “cláusula geral antielisiva”, mas apenas de uma “cláusula anti-simulação”.<sup>16</sup>

Desta forma, a simulação fiscal ocorre quando houver divergência intencional entre a vontade do contribuinte e sua declaração, mediante um pacto simulatório, bem como o intuito de enganar e prejudicar o fisco.

Assim, como o dever instrumental ou formal genérico do contribuinte é de prestar todas as informações necessárias e declarar todos os atos praticados ao fisco, o fato de as hipóteses de simulação no âmbito do Direito

Privado serem taxativas não se aplica à simulação em matéria tributária. Desta feita, a administração fazendária poderá desconsiderar todos os atos e negócios do contribuinte desprovidos de causa, quando praticados com *fraude à lei*, mediante *simulação* ou *dolo*.

A simulação fiscal, portanto, pode incidir sobre qualquer dos elementos da regra-matriz de incidência tributária. É o que se depreende da leitura da parte final do parágrafo único do artigo 116 do CTN: “[...] com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária [...]”.

Quanto à hipótese de incidência (para alguns, a expressão utilizada é de “fato gerador”, com base na dicção legal), a simulação tributária excludente pode-se verificar nos critérios material, espacial e temporal.

Ocorre simulação tributária excludente no *critério material* da hipótese de incidência da regra-matriz de um tributo quando a vontade das partes é a realização de um negócio jurídico tipificado na lei, mas, para se evitar o nascimento da obrigação tributária, os contraentes ocultam o negócio jurídico com a aparência de um outro não tipificado na norma. Assim, com a referida dissimulação, as partes fogem à tributação, pois sua vontade aparente não correspondeu à vontade real que seria tributável. Em suma, não havendo a subsunção do fato jurídico à hipótese de incidência tributária, não surgirá a obrigação tributária.

Este tipo de simulação acontece, por exemplo, quando as partes simulam uma doação, mas a vontade real delas era a celebração de um contrato de mútuo (sendo este fiscalmente mais oneroso). A dissimulação existe no momento em que a vontade das partes era celebrar o mútuo, mas, para evitar a tributação decorrente deste negócio, acordam uma doação com uma cláusula pela qual o donatário se obriga a restituir os valores aparentemente doados.

Do mesmo modo, pode-se verificar simulação sobre o *critério temporal*, quando o conteúdo do pacto simulatório recair sobre uma data específica, visando a evitar o aumento de um tributo ou garantir o aproveitamento de um benefício fiscal ou isenção que tenha se dado em momento posterior à celebração do negócio jurídico.

A simulação tributária, da mesma maneira, pode modificar o *critério espacial* da regra-matriz de incidência tributária quando os negócios jurídicos forem celebrados, de modo a permitir a transferência da titularidade ativa da obrigação, deslocando-se a ocorrência do fato jurídico tributário no aspecto territorial. Assim, o contribuinte real pode substituir a situação de sujeição passiva para outro município, estado ou país, que tenha uma repercussão tributário menor ou inexistente.

Quanto à base de cálculo, ocorre simulação quando se visa à redução ou à anulação do aspecto quantitativo da obrigação tributária. Exemplo cla-

ro de simulação ocorre quando as partes adulteram o valor de uma operação tributável, ocultando um preço que na verdade seria superior ao valor declarado. No caso de compra e venda de imóveis, é comum a prática do preço pago “por fora”, o que ocultaria a base de cálculo real do tributo devido a título de Imposto de Transmissão de Bens Imóveis - ITBI.

Quanto ao sujeito passivo, ocorre simulação quando o contribuinte celebra negócios jurídicos com uma pessoa física ou jurídica para obter vantagens na operação (não tributada), mas que na verdade os destinatários dos efeitos jurídicos eram outros (numa operação que seria tributada). É o caso em que a lei considera distribuição disfarçada de lucros um pagamento a sócio ou administrador, quando se procura simular uma operação realizada com terceiro que transferira a vantagem obtida ao sócio ou administrador.

Por fim, a simulação pode ocorrer também nos casos de benefícios fiscais, quando os atos ou negócios jurídicos celebrados de forma simulada constituírem pressupostos de tais benefícios.

Vale aqui ressaltar a diferença entre simulação e sonegação. A sonegação é considerada crime contra a ordem tributária, tipificada na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. A omissão de informações (crime material) e a prestação de falsas declarações (crime formal) estão tipificadas no artigo 1º, inciso I, e no artigo 2º, inciso I, no ato de “omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”.

Desta feita, enquanto a simulação configura-se como vício do ato ou negócio jurídico, passível então de caracterizar-se como uma infração à Administração, a sonegação é crime contra a ordem tributária, punível com as sanções penais específicas citadas na lei.

Por fim, mister também é ressaltar o fato de que a simulação é um dos vícios do negócio jurídico, cuja consequência é a nulidade. Esta é de ordem pública e deve ser decretada no interesse da própria coletividade, de ofício, pela autoridade judiciária competente. A nulidade não pode ser sanada pela confirmação (art. 169, *caput*, do Código Civil de 2002) nem suprida pelo juiz (art. 168, parágrafo único, do Código Civil de 2002).

Assim, para que a Fazenda Pública possa desconsiderar um ato ou negócio jurídico “supostamente dissimulado” praticado pelo particular, deverá ingressar em juízo, desde que devidamente provado, requerendo pronunciamento judicial para declarar a nulidade de tal ato ou negócio. À luz do novel diploma privado, não há alternativa à autoridade administrativa fazendária para anular os atos dissimulados do contribuinte senão a propositura de ação judicial própria.

Portanto, nos casos de simulação relativa, a legitimação ativa para propor ação de anulação será sempre do terceiro ofendido. Sendo a Fazenda Pública prejudicada pelo negócio simulado pelo contribuinte, tem legitimidade ativa para ajuizar a referida ação.

## 6 NEGÓCIOS JURÍDICOS INDIRETOS

A teoria do negócio jurídico indireto ou negócio *com um fim indireto* – como preferem Ascarelli, Ferrara e Messina – foi formulada pela doutrina alemã, de orientação pandectista.

Denomina-se negócio indireto “o negócio jurídico que as partes celebram para através dele atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial (sic)”<sup>17</sup>.

O negócio indireto caracteriza-se pela utilização de um negócio típico para realizar um fim distinto de sua causa determinante. Assim, o fim pretendido pelas partes não está inserto na forma declarada do negócio, mas noutro negócio jurídico que lhe subentende. No negócio jurídico indireto, as partes buscam uma finalidade lícita, apesar de não ser esta típica da forma utilizada. O objetivo traçado é consciente e lícito, é verdadeiramente querido pelas partes.

Bem esclarece a noção de negócio indireto Rutnéa Navarro Guerreiro:

No negócio indireto, as partes querem o negócio que realizam e desejam produzir e suportar, também, seus efeitos ostensivamente indicados, sujeitando-se à disciplina própria do negócio adotado. Porém, além desses efeitos, alcançam também o fim prático visado que, no caso de planejamento tributário, é a economia fiscal. Nada é clandestino ou simulado. E mesmo os fins que não sejam os típicos do negócio adotado, são lícitos, notórios e declaráveis.<sup>18</sup>

A realização de um negócio indireto, apesar de tema estudado no âmbito do Direito Privado, tem reflexos no Direito Tributário. Ao celebrar um negócio indireto, as partes procuram um resultado análogo ao pretendido, com a vantagem da não-ocorrência do fato jurídico tributário. Torna-se, portanto, o negócio indireto mais viável economicamente. Podemos afirmar, assim, que o negócio jurídico indireto é o instituto jurídico que permite o planejamento tributário.

Às vezes, o negócio indireto é celebrado com o intuito de reduzir as conseqüências fiscais, pois o tipo legal prevê a tributação de forma menos onerosa na forma escolhida pelas partes. Assim, o negócio jurídico indireto surtirá os mesmos efeitos pretendidos pelas partes (se tivessem escolhido o negócio jurídico real), mas sem desencadear efeitos fiscais mais gravosos. São casos em que, em razão do negócio indireto, incidem neste alíquotas menores ou algumas deduções legais.

O negócio indireto também pode decorrer da composição de vários negócios, o que a doutrina chama de *negócio pluriformal*. Este se caracteriza pela conexão de vários negócios individuais, com base numa unicidade de fontes ou de fins. Noutros termos, o negócio pluriformal é uma espécie de negócio indireto onde há um agrupamento de vários negócios conexos, que

tenham um fim próprio, distinto dos daqueles documentos simultâneos ou sucessivos. Não vislumbramos qualquer ilicitude nestes negócios pluriformais, pois o meio escolhido pelo particular está de acordo com o ordenamento jurídico, não havendo proibição legal para sua instrumentalização.

Por isso, não é correto dizer que todo negócio jurídico indireto é viciado por simulação, devendo ser declarado assim nulo. Existem situações distintas na formação do negócio indireto, as quais devem ser analisadas de *per se*. Para Heleno Tôrres, é importante analisar a causa do negócio jurídico para se determinar a sua licitude.<sup>19</sup>

É preciso, portanto, separar as diferentes hipóteses de negócio indireto: quando houver a escolha livre de certo tipo legal (lícita) das hipóteses de simulação e fraude (ilícitas). Não olvidamos que esta matéria é de árdua comprovação, mas não de impossível análise da Administração Pública e do Poder Judiciário.

Os negócios jurídicos indiretos diferenciam-se dos negócios simulados com base em sua correspondência na realidade. Assim, o negócio indireto é verdadeiro, ao passo que o simulado é falso e mentiroso. Na simulação, há divergência entre a vontade declarada e a vontade real, revelando, portanto, a intenção das partes em falsear ou ocultar a realidade do ato ou negócio jurídico. O negócio indireto é verdadeiro, pois não há divergência entre a vontade declarada e a real. Existe apenas divergência entre a causa determinante do negócio e os fins almejados pelas partes. Ao contrário da simulação, tal divergência não está escondida ou obscura, mas encontra-se às claras.

Assim, sendo o negócio jurídico indireto o instituto de instrumentalização do planejamento tributário, bem como sendo aquele diferente da simulação em função da ilicitude deste, é possível concluir que a figura do planejamento tributário – feita por meio de negócio jurídico indireto – é lícita e não vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro, ao contrário da simulação, que é sancionada pelo legislador brasileiro.

Não há, portanto, ao contrário do que alguns autores afirmam, ato ardiloso, imoral ou mesmo ilegal no negócio jurídico indireto. O processo utilizado por este está perfeitamente dentro do campo da licitude, pois a economia fiscal não é vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro.

## 7 FUNÇÃO SOCIAL DOS CONTRATOS

Como mencionado no item 1, a passagem do Estado Liberal para o Estado Social foi marcada, no âmbito do Direito Privado, pela mudança de enfoque na questão contratual. Os contratos eram vistos, inicialmente, sob o aspecto da liberdade contratual, da autonomia da vontade e autonomia privada. O princípio do *pacta sunt servanda* era o fundamento basilar de toda a estrutura da teoria geral dos contratos.

Posteriormente, a vontade contratual foi limitada perante uma nova ordem pública. As normas individuais e concretas – instrumentalizadas pelos contratos – não devem atender apenas aos interesses das partes contratantes, mas também devem se voltar um pouco ao interesse coletivo. Assim, começa-se a manifestar outro princípio, hoje tão prolapado e defendido na doutrina e jurisprudência pátrias – o da *função social dos contratos*.

O novo Código Civil brasileiro realça o conteúdo social dos contratos, em seu artigo 421, enunciando: “A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”.<sup>20</sup>

Fica evidente, portanto, que os contratos devem ser celebrados com duas finalidades: a primeira cinge-se ao interesse das partes contratantes; a segunda deve ponderar aqueles interesses, sem se descuidar de preservar sempre uma função social para aquele contrato. Do contrário, tal negócio jurídico pode ser alvo de um controle judicial a fim de se adequar à nova ordem pública.

Neste ponto, trazemos a questão sobre a aplicabilidade de uma norma geral antielisiva em face do princípio da função social dos contratos. É possível, noutros termos, que um negócio jurídico realizado no intuito de reduzir a carga tributária tenha que se enquadrar no aspecto material da hipótese de incidência tributária, em virtude da função social que o mesmo deve buscar?

Entendemos que a autonomia privada é que propulsiona a realização de todos os contratos. Não há negócio jurídico sem vontade, sem o desejo das partes contratantes de celebrar um acordo a fim de se alcançar um objetivo comum e benéfico para ambos.

Sucedem que este interesse privado não pode ser almejado e construído em detrimento do interesse público. Aquele interesse dos contratantes não deve ser entendido de forma absoluta, sem questionamentos de terceiros. É preciso pensar no coletivo, buscando sempre aquele interesse privado com os anseios da coletividade, com os próprios direitos inerentes a toda sociedade.

Poder-se-ia argumentar que uma norma geral antielisiva tem justamente esta finalidade: a de coadunar os interesses privados expressos num negócio jurídico (desqualificando a forma jurídica adotada) ao interesse público (realizando a imposição tributária e, conseqüentemente, alcançando maior arrecadação aos cofres públicos). Em suma, seria a adequação do contrato realizado com o intuito de reduzir, evitar ou postergar a incidência de um tributo à sua realidade como hipótese normativa, em virtude da função social dos contratos.

Não nos parece que assim seja. Acreditamos, portanto, que o melhor entendimento deve levar em consideração a conjugação de dois fatores: (i) a busca do melhor caminho para particular e Poder Público (pela realização

da função social do contrato); (ii) a utilização de formas jurídicas válidas, sem a violação direta ou indireta da lei. Estando presentes estes dois elementos, o negócio jurídico celebrado pelo particular estará alcançando o interesse privado (almejado pelos contratantes), realizando o interesse público (na preservação da ordem jurídica) e cumprindo a função social dos contratos (pela prática e incentivo da atividade econômica no país).

## 8 CONCLUSÕES

Em suma, conclui-se o seguinte:

a) como não se trata de uma intervenção estatal com caráter extrafiscal, não entendemos possível o condicionamento dos negócios jurídicos – dotados de autonomia privada – aos interesses protegidos pelas normas jurídicas tributárias. Noutros termos, é inconstitucional a subordinação da declaração de vontade dos particulares, autônoma em sua essência, na conformação de seus negócios jurídicos aos interesses meramente arrecadadores do Poder Tributante Estatal.

b) a utilização da doutrina do abuso de direito é um equívoco diante do ordenamento jurídico brasileiro. O conceito de abuso de direito deve ser erradicado da seara do Direito Tributário, em face dos direitos e garantias fundamentais estabelecidos na Constituição Federal.

c) a teoria do propósito do negócio como instrumento legitimador da teoria do abuso de forma não tem receptividade nem aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro, em face dos princípios da legalidade, tipicidade e segurança jurídica.

d) com efeito, entendemos ser possível a aplicação do instituto da “fraude à lei”, em matéria tributária, com a finalidade de desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, mediante instrumentos ausentes de causa, violando indiretamente à lei, com o fim exclusivo de economia de tributo, desde que esse direito do fisco seja alegado em processo judicial próprio.

e) o sistema tributário brasileiro não acolhe a doutrina da interpretação econômica do “fato gerador”, o que implica a constatação de que o negócio jurídico indireto é um meio válido e lícito para a redução da carga tributária.

f) o princípio da função social dos contratos não tem o condão de desqualificar a forma jurídica adotada pelo particular em sua relação de negócios, no intuito de enquadrá-lo como contribuinte de um tributo cuja hipótese de incidência seja semelhante economicamente a outra forma antes adotada.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AZEVEDO, Álvaro Villaça. *Código Civil comentado: negócio jurídico. Atos jurídicos lícitos. Atos ilícitos: artigos 104 a 188.* São Paulo: Atlas, 2003. v. II.
- AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os limites atuais do planejamento tributário (apreciação crítica da Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a 'interpretação econômica do direito tributário' ou a chamada 'norma geral antielisiva'). *Planejamento Tributário e a Lei Complementar n. 104.* São Paulo: Dialética, 2001.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: parte geral.* São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1.
- GUERREIRO, Rutnéa Navarro. Planejamento tributário: os limites de licitude e de ilicitude. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Planejamento fiscal: teoria e prática.* São Paulo: Dialética, 1998. v. 2.
- RODRIGUES, Flávio Martins. A interpretação do direito tributário: o declínio do método sistemático. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). *Temas de interpretação do direito tributário.* Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- RODRIGUES, Sílvio. *Direito civil: parte geral.* 34. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1.
- TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada; simulação; elisão tributária.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário.* 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral.* 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.* São Paulo: Dialética, 2002.

<sup>1</sup> TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada; simulação; elisão tributária.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 114.

<sup>2</sup> TÔRRES, *op. cit.*, p. 119.

<sup>3</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário.* 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, *op. cit.*, p. 219.

<sup>4</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os limites atuais do planejamento tributário (apreciação crítica da Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a 'interpretação econômica do direito tributário' ou a chamada 'norma geral antielisiva'). *Planejamento Tributário e a Lei Complementar n. 104.* São Paulo: Dialética, 2001, p. 298.

<sup>5</sup> TÔRRES, *op. cit.*, p. 337-338.

<sup>6</sup> AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 224.

<sup>7</sup> Neste caso, o contribuinte adotou um artifício para transferir ações de uma empresa para sua pessoa, mediante uma reorganização societária em que esta ocultava a real finalidade. A empresa transferiu parte de suas ações para outra empresa criada artificialmente, que logo após deixou de existir, para depois consumir o plano de transferência das ações da primeira empresa ao contribuinte, sem incidência de imposto. Levado o caso a apreciação judicial, a Suprema Corte americana entendeu ter havido uma forma tortuosa de reorganização societária, não admitindo o abuso da forma adotada pelo contribuinte para a transmissão de ações de uma companhia, sem a incidência de imposto.

<sup>8</sup> RODRIGUES, Flávio Martins. A interpretação do direito tributário: o declínio do método sistemático. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 107.

<sup>9</sup> AZEVEDO, Álvaro Villaça. *Código Civil comentado: negócio jurídico. Atos jurídicos lícitos. Atos ilícitos: artigos 104 a 188*. São Paulo: Atlas, 2003. v. II, p. 290.

<sup>10</sup> TÔRRES, *op. cit.*, p. 338-339.

<sup>11</sup> XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 65.

<sup>12</sup> XAVIER, *op. cit.*, p. 99-100.

<sup>13</sup> Como assevera Xavier (2002, p. 100) na utilização do recurso da integração analógica como forma de repressão à fraude à lei, “o espírito da lei não é suficiente para conduzir à conclusão que a norma tributária se aplica a todos os atos de efeitos econômicos equivalentes aos dos atos tipificados, sejam quais forem os motivos que conduziram à sua prática”.

<sup>14</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1, p. 436.

<sup>15</sup> RODRIGUES, Sílvio. *Direito civil: parte geral*. 34. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1, p. 295; 299.

<sup>16</sup> Para esse jurista, a norma em comento atua no domínio dos atos simulados, enquanto a norma geral antielisiva atua no domínio dos atos verdadeiros não previstos na norma tributária, mas que produzem efeitos econômicos semelhantes, utilizando-se da analogia para efetuar a tributação.

<sup>17</sup> XAVIER, *op. cit.*, p. 59.

<sup>18</sup> GUERREIRO, Rutnéa Navarro. Planejamento tributário: os limites de licitude e de ilicitude. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2, p. 156.

<sup>19</sup> De acordo com Tôrres (2003, p. 164), “para que se possa aferir a ocorrência de simulação, dolo ou fraude à lei, importa apurar, em cada caso concreto, a adequação funcional do tipo à causa, da forma à substância. Sendo causa e tipo previstos em lei, tem-se negócio típico; sendo tipo diferente, ter-se-á negócio atípico; e sendo típico o negócio, mas divergente a sua causa, lídimo negócio jurídico indireto. Nesses termos, sua licitude será incontestável. Por isso, uma doutrina mais rigorosa do negócio indireto oferta-lhes defesa, que na verdade é uma defesa das liberdades negociais. Separa-se, assim, a opção lícita de escolher causa diversa da que acompanha certo tipo legal das hipóteses de simulação ou fraude à lei, tendo em vista a importância daqueles negócios no tráfico jurídico e o necessário rigor de controle que se deve operar sobre os vícios mencionados”.

<sup>20</sup> Comentando este dispositivo legal, leciona Venosa: “O controle judicial não se manifestará apenas no exame das cláusulas contratuais, mas desde a raiz do negócio jurídico. Como procura enfatizar o novo diploma, o contrato não mais é visto pelo prisma individualista de utilidade para os contratantes, mas no sentido social de utilidade para a comunidade. Nesse diapasão, pode ser coibido o contrato que não busca essa finalidade”. (*Direito civil: parte geral*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 376.)

## THE INSTITUTES OF PRIVATE LAW AND LAW TRIBUTE

### ABSTRACT

The article analyses the main principles of private law facing the tributary jurisdiction – especially on the application of a *non-elusive* principle. To the accords celebrated by the individuals and corporations should be applied the principles of the autonomy of will and of the social function of the contracts. A tributary legislation must be in tune with those principles, respects their private autonomy and the good-will of the parts. However, the public instance on tributes, regarding the public interest, may invalidate judicially contracts celebrated by the tax payers in cases of simulation, breaking the law, or when not root based in a cause, in order to apply the pertinent tributary principle.

### KEYWORDS

Private Law. Law Tribute. Autonomy of will. Right and formal abuse. Non-elusive General Principle.

## INSTITUTIONS DE DROIT PRIVÉ ET LE DROIT FISCAL

### RÉSUMÉ

Il s'agit d'un article qui analyse les principaux institutions du Droit privé en application au Droit fiscal, notamment s'agissant de l'application d'une norme générale anti-évasive. Aux affaires juridiques célébrées par les personnes physiques et juridiques il faut appliquer les principes de l'autonomie de la volonté et de la fonction sociale des contrats. La législation tribulaire doit se combiner avec tels principes, respectant l'autonomie privée et la bonne foi des contractants. Néanmoins, le Pouvoir Public fiscal, dans la réalisation de l'intérêt public et dans la conservation de l'ordre juridique, pourra, par voie judiciaire, annuler les affaires juridiques célébrées par les contribuables dans les cas de simulation, avec fraude à la loi et avec intention, quand dépourvues de cause justifiable, avec l'intention d'appliquer la norme tribulaire pertinente.

### MOTS-CLÉS

Droit privé. Droit fiscal. Autonomie privée. Abus de droit et de forme. Norme générale anti-évasive.