

Aspectos da Norma “Antielisão” no Sistema Tributário Brasileiro

A Correspondente Alteração no Código Tributário Nacional e Algumas de suas Implicações

Nicolau Abraão Haddad Neto

Mestrando em Direito Político e Econômico pela Universidade Mackenzie.

Breve Introdução

O tema escolhido para esta monografia tem sido objeto de textos doutrinários que buscam elucidá-lo. Apesar disso, tem permanecido em nosso âmbito de preocupação, quer seja por necessidade profissional, da advocacia, quer seja pelo alcance que detém.

Assim, desde a publicação da Lei Complementar nº 104, em 2001, viemos desenvolvendo elucubrações sobre o tema da elisão. Algumas foram objeto de vários debates com colegas e professores, outras foram transcritas.

O presente estudo reproduz pesquisa sobre o tema, assim como parte das citadas elucubrações, raciocínios que, no entanto, já se fizeram alvo de mudanças e complementos, posto que não passariam pelo crivo atual de nossa razão, em processo de desenvolvimento, decorrente das instigantes aulas ministradas pelos Professores Alcides Jorge Costa e Luís Eduardo Schoueri, no programa de Mestrado da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Então, pode-se dizer que este singelo trabalho é parte dessa transformação que se nos opera e, como tal, esperamos confrontá-lo e revisá-lo sempre, conforme o descortino desse novo mundo da ciência do Direito Tributário, a que, paulatina e pacientemente, aqueles mestres nos vão conduzindo.

1. A Temática da Elisão Fiscal e do Abuso de Direito

1.1. O novo texto introduzido no CTN

Foi diante da inédita superação de recordes arrecadatários que toda a imprensa nacional, no início de 2001, com editoriais, reportagens e entrevistas com *autoridades* fiscais, assim alardeou o advento de um pacote governamental *anti-sonegação*, composto pelas Leis Complementares nºs 104 e 105 e pelo Decreto nº 3.724, todos de 10 de janeiro de 2001. A primeira destas normas responsabilizou-se pela alteração no Código Tributário Nacional, ora estudada e que ficou conhecida pela alcunha de “norma antielisiva”. Consubstanciou-se na introdução de um parágrafo único em seu artigo 116 do CTN, cuja redação é a seguinte:

“A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

Sobre o texto retrotranscrito, cabe ressaltar algo que não integrou sua norma introdutora - a LC 104/01 -, mas que é de relevância para o entendimento do tema. Trata-se da justificativa de seu anteprojeto, assim redigida:

“A inclusão do parágrafo único ao artigo 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que *permita à autoridade*

*tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito.*¹

A parte final do que dispôs a justificativa do anteprojeto da Lei Complementar 104/2001, acima transcrita, dá ensejo à discussão acerca de se tem cabimento no sistema constitucional-tributário pátrio a teoria do abuso de forma ou do abuso de direito, como defendeu Marco Aurélio Greco na obra *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*, São Paulo, Dialética, 1998.

1.2. Síntese de importante corrente favorável à norma antielisiva

Há que se considerar que existe parte da produção jurídica do país, da qual se pode citar Ricardo Lobo Torres² e Marco Aurélio Greco³, não sem importância por ser minoritária, que aceita como válida a criação de norma antielisiva (não necessariamente a do parágrafo único do artigo 116 do CTN). A norma antielisiva é admitida como forma de se buscar a solidariedade e justiça social, combatendo-se o abuso de direito.

Marco Aurélio Greco⁴ apresenta considerações que merecem destaque, acerca das quais veremos os principais pontos. O autor defende o direito de o contribuinte organizar sua vida livremente, desde que não abuse desse direito. Considera abusiva a prática de negócios jurídicos com motivos exclusivamente fiscais. Em tais casos, acha que a autoridade administrativa pode *recusar-se a aceitar os efeitos do negócio jurídico no âmbito fiscal*, embora permaneçam válidos no âmbito civil.

Defende seu posicionamento com base no que considera dinamismo do Direito Tributário, que está em *revolução constante* e que deve, necessariamente, se contextualizar. Assim cita exemplos das experiências francesa, australiana, alemã e holandesa⁵ e o debate atual italiano para a criação de norma antielisão.

Para tornar efetiva a referida *contextualização*, justifica seu posicionamento nos artigos 3º, I e 145, § 1º, da Constituição Federal, onde Marco Aurélio Greco vê, respectivamente, a necessidade de solidariedade e justiça social no comportamento do sujeito passivo, assim como real aferição da capacidade contributiva do mesmo, que entende como a *manifestação da aptidão de participar no rateio das despesas públicas*. Também entende que o Direito Civil, de certa forma, avaliza a doutrina do abuso de direito quando combate o excesso do agente, no teor do artigo 160, II, parágrafo único do Código Civil de 1916⁶, que assim dispõe:

¹ Destaques no texto por nós introduzidos.

² Torres, Ricardo Lobo. "A Chamada 'Interpretação Econômica do Direito Tributário', a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário", *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, coordenador Valdir Oliveira Rocha, São Paulo, Dialética, 2002, p. 244.

³ Greco, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*, São Paulo, Dialética, 1998, pp. 82-94.

⁴ Marco Aurélio Greco inovou muitas vezes, como no caso da tributação do provedor de acesso à Internet, com cuja posição, diga-se, naquele caso concordamos.

⁵ Necessário contrapor que, como observa Roque Antonio Carrazza (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo, Malheiros, 2000, p. 280), em todos os países citados como exemplo há, no máximo, duas ou três disposições constitucionais a respeito da tributação, sendo o restante tratado exclusivamente por normas infraconstitucionais, o que nem resvala no Direito brasileiro, o qual, felizmente, para a segurança jurídica dos sujeitos passivos tributários, é calcado, eminentemente, na Constituição da República, como veremos adiante.

⁶ Adiante abordaremos aspectos do atual Código Civil, de 2002, acerca do abuso de direito.

“Não constituem atos ilícitos ... a deterioração ou destruição da coisa alheia, a fim de remover *perigo iminente*. Neste último caso, o ato será legítimo, somente quando as circunstâncias o tornarem absolutamente necessário, não excedendo os limites do indispensável para a remoção do perigo.” (destacamos)

É pela última colocação de Greco que iniciamos o contraponto.

Da leitura do parágrafo único do inciso II do artigo 160 do Código Civil de 1916, antes transcrito, pode-se verificar que a norma não veda, primariamente, o abuso de direito. Este é conseqüência reflexa de outras circunstâncias. É que o artigo 160 trata das exceções aos atos ilícitos para efeito de *reparação de dano*. O artigo 159, antecedente, dita o princípio da reparação, que por sua vez é corolário do princípio do direito à propriedade, cuja violação, por isso, constitui-se em ato ilícito. O que o artigo 160 faz é, novamente, prestigiar o direito à propriedade. Quando fala em não se exceder os limites do indispensável, diz que, nem mesmo em caso de perigo, a propriedade alheia pode ser destruída, salvo se não houver outra alternativa. Na verdade não veda o abuso de direito. Dá os exatos contornos dos direitos evocados, estabelecendo, isto sim, pontos de supremacia de certos direitos sobre outros: o da segurança sobre a propriedade e o da propriedade sobre a segurança, se o perigo deixar de ser iminente. Como se vê a questão não é de abuso de direito, para se justificar a cessação de ato, mas violação do direito de propriedade. Trata-se de superposição de direitos, não de seu excesso.

Provavelmente aí é que se encontra o ponto-chave. Qual é o direito prevalente: a liberdade do contribuinte ou o direito do Estado em arrecadar tributos?

E a questão torna-se complexa quando Greco assevera que a liberdade do contribuinte é atinente ao Estado de Direito, mas que este cede ao Estado Democrático de Direito - segundo o autor. Diz ele que o primeiro prestigia a legalidade formal, o segundo, a legalidade em consonância com os elementos fundamentais do Estado Democrático de Direito. A legalidade formal não atinge os objetivos de solidariedade e justiça social, existentes no segundo viés e justificadores de uma ampla aferição da capacidade contributiva. Tudo se harmonizando, segundo tal tese, com os elementos fundamentais de nosso Estado, neles se enfatizando a igualdade.

É clara a boa intenção da corrente, mas é mais claro ainda que ao sofisma *os fins justificam os meios*, sobrepõe-se o silogismo *os meios certos conduzem aos fins corretos*, que é o que entendemos traduzir, verdadeiramente, o citado Estado Democrático de Direito e seus elementos fundamentais, como veremos no item seguinte.

Quanto ao abuso de direito, algumas considerações se fazem necessárias.

1.3. O abuso de direito no Código Civil e sua implicação no campo tributário

Em 11 de janeiro de 2003 entrou em vigor a Lei federal nº 10.406/2002, correspondente ao Novo Código Civil pátrio. Esse diploma trouxe, para muitos, o acatamento da teoria do abuso de direito no ordenamento brasileiro. Trata-se de inferência extraída do artigo 187 do Código, que assim discorre:

“Art. 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.”⁷

⁷ Destaques no texto por nós introduzidos.

O regramento acima incorpora-se nas disposições que o Novo Código Civil traz acerca dos atos ilícitos (Título III do Livro III da Parte Geral). Sobre atos ilícitos, extremamente comezinha é a lição que esclarece que estes se configuram em atos contrários ao Direito. Nesse ponto, importante o esclarecimento de que a contrariedade ao direito não compreende tão-somente o desrespeito à norma posta, mas à norma de caráter principiológico também⁸.

Percebe-se, assim, que se dizer que o artigo 187 do Novo Código Civil descreve conduta contrária ao Direito não é dizer-se que o dispositivo assenta o abuso de direito, mas se refere, isto sim, ao exercício de direito além dos limites do próprio direito, limites esses impostos pelo sistema jurídico pátrio em que a norma se contextualiza.

Por isso, quando o Código Civil fala em serem excedidos os *limites da boa-fé e dos bons costumes*, fala dos ditames nos quais as relações jurídicas estão ali inseridas, ou seja, refere-se a um sistema normativo que regula as relações dos cidadãos entre si. É, portanto, o Novo Código Civil dirigido eminentemente para as relações entre os governados, não para os liames entre governantes e governados.

Esse é o contexto da norma civil.

E, no diapasão exposto, quando o Código Civil fala em *limites impostos pelos fins sociais e pelos fins econômicos*, assevera sobre os móveis das ações perpetradas pelos cidadãos para com os outros cidadãos. Tais relações jurídicas, *ex voluntate* por excelência (diferentemente das tributárias, que são *ex lege*), obrigatoriamente devem ter os direitos nelas exercidos sempre inseridos no campo da boa-fé, aferida pela congruente *finalidade econômica e social*.

Pelo que vimos, não concebemos como possível inferir da regra do artigo 187 do Novo Código Civil a adoção da teoria do abuso de direito no Brasil. O artigo traz a clara apresentação dos limites dos direitos dos particulares nas relações entre eles, limites cuja ultrapassagem corresponde, por óbvio, à contrariedade dos próprios direitos, o que é o mesmo que se praticar atos ilícitos.

Mas, ainda que tivesse sido acatada a possibilidade do abuso de direito em nosso ordenamento, tal instituto seria adstrito tão-somente aos particulares enquanto agem para com seus pares. E os motivos não deixam de serem óbvios por serem singelos: a uma, porque a pretensa norma introdutora do abuso de direito trata, como verificado, apenas das relações entre os particulares; a duas, porque ao particular não está reservado nenhum dever advindo de função estatal (o dever que o artigo 187 dá é o da boa-fé nas relações dos cidadãos entre si).

O abuso de direito não tem campo de aplicação em sede de Direito Tributário, haja vista que este se encontra absolutamente imerso no direito público.

Alfredo Augusto Becker⁹ bem adverte que, no campo tributário:

“... se o intérprete abstrai a estrutura jurídica para se fixar na realidade econômica, *quem pratica ato ilícito é o intérprete* (e não o contribuinte que evadiu o tributo), pois não existe regra jurídica autorizando tal abstração”.

⁸ Helenilson Cunha Pontes, que discorre acerca da ampla extensão do termo *princípio* no discurso jurídico pátrio, que, sem querer lhe dar caráter exaustivo, assim bem o enumera: a) princípio como norma de caráter geral (por sua determinação e vagueza); b) como norma programática; c) como norma introdutora de fundamentos valorativos; d) como norma determinante para a ordem jurídica; e) como norma de normas; f) como norma interpretativa do Direito (Pontes, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, 2000, pp. 26 a 31).

⁹ Becker, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Lejus, 2002, p. 139.

Já falamos e ressaltamos por imprescindível que o campo tributário é por excelência o campo das obrigações derivadas da lei. Nessa seara não importam declarações, relatórios, até confissões que não se subsumam à lei. Esse axioma já é suficiente para afastar a possibilidade de acatamento da teoria do abuso de direito no direito público.

Contudo, torna-se mais ainda clara a impossibilidade, quando se traz à discussão o princípio da separação dos Poderes na ordem jurídica. Tal norma comanda a existência de harmonia, mas não de dependência entre as funções do Estado. Ao contrário, são elas pautadas pela independência, independência de existência e clara independência funcional.

Daí a lição de Becker, congruente com a tripartição de Poderes na República Federativa do Brasil.

Imprescindível se considerar, também, os sempre atuais ensinamentos do Professor Alcides Jorge Costa, evocadas por Plínio José Marafon¹⁰:

“Sem entrar no mérito da discussão sobre a existência ou inexistência da figura do abuso de direito ou sobre seu fundamento ... *o contribuinte tem o dever de pagar tributos e é óbvio que não se pode falar em abuso de deveres ou de obrigações. E se para fugir à tributação alguém lança mão de figuras jurídicas outras que as habituais no negócio ou atividade subjacentes, não haverá abuso de direito. O que se poderia discutir é se, nessa hipótese, haveria fraude à lei. Ainda mais: pode o contribuinte simular um negócio jurídico para prejudicar o fisco, mas aí deverá falar-se em simulação e não em abuso de direito.*”¹¹

A lição é precisa ao esclarecer mais um motivo a impossibilitar a existência do abuso de direito nas relações tributárias: a obrigação tributária é *ex lege*. Lembra Alcides Jorge Costa que da norma impositiva tributária nasce direito apenas ao Estado (crédito tributário), posto que é o sujeito ativo da relação jurídica. Ao sujeito passivo, nasce apenas o dever de dar o tributo e nos exatos limites da lei.

Espancam de vez o abuso de direito no campo tributário os ensinamentos de Becker¹², quando se refere a teorias moralizadoras do Direito Tributário. Cita Claude du Pasquier *in Introduction à la Théorie Générale et à la Philosophie du Droit* (Neuchâtel, 1948, p. 321) - citação originalmente em francês, ora traduzido. Esse professor das universidades de Neuchâtel e Geneve, que observara as causas e os efeitos das duas grandes guerras, ousou confessar e corrigir um erro próprio:

“Dessa forma, o espírito do direito postula a serenidade em sua aplicação. Nós fomos por muito tempo partidários de seu extremo cumprimento desse tal espírito; estávamos inclinados a descartar os entraves de um ‘juridicismo’, que nos parecia petrificar o direito. As tribulações que ainda sofrem numerosas vítimas sociais lançaram luz a outra face do problema. A se persistir a condenação do excesso de regulamentação burocrática, reconhecer-se-á, então, se estar amenizando as formalidades e, conseqüentemente, as garantias: tais institutos protegem o cidadão contra o acesso

¹⁰ Marafon, Plínio José. “Planejamento Tributário - Norma Antielisiva”, *Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa*, vol. II, coordenador Luís Eduardo Schoueri, São Paulo, Quartier Latin, 2003, p. 814.

¹¹ Destaques no texto por nós introduzidos.

¹² Becker, *op. cit.*, p. 152.

de febres que possam, arvoradas na opinião pública, contaminar até mesmo os magistrados. O direito deve ser regra mestra, não somente em razão de seu conteúdo moral, mas pelo simples fato de ser ele o direito.”¹³

Becker assim comenta o texto por ele mesmo citado, comentário que entendemos suficiente para traduzir a inaplicação do abuso de direito na esfera do Direito Tributário¹⁴:

“Sem dúvida, a ‘moralização do direito’ pela criação de novas regras jurídicas justas em substituição das injustas é obra meritória e indispensável para o aperfeiçoamento do homem e da sociedade. Entretanto, esta ação moralizadora cabe *exclusivamente* ao Poder Legislativo (criador de regras jurídicas) e não ao Poder Executivo e nem ao Poder Judiciário.”

1.4. Os elementos fundamentais da República Federativa do Brasil

Para se falar em elementos fundamentais de nosso Estado, necessariamente temos de considerar a extensão do termo *República*.

Como se sabe, *República* significa coisa do povo, daí a óbvia inferição de que o regime republicano é marcado pela igualdade, como, em tese ao menos, deve ser qualquer Estado de Direito. Mas como se deve conceber essa igualdade? A corrente à qual nos opomos, citada no item “1.2” *retro*, a concebe expressada, eminentemente, pelo princípio da solidariedade em matéria tributária. Mas estaria esta igualdade-solidariedade em *status* tal, que se admitiria sua imposição aos cidadãos? Aqui, duas possíveis respostas se perfazem, consoante o alcance do termo *República*.

Entendida apenas como governo para o povo, estaria a admitir a imposição da solidariedade em comunismo. Comunismo entendido como tipo de doutrina social, política ou econômica, que proponha forma de propriedade coletiva dos meios de produção¹⁵.

Entendida como governo do povo, pelo povo e para o povo, como a vemos sistematicamente expressada na Constituição, admitiria somente a imposição da solidariedade, desde que legitimada. Tal seria a única forma na qual se manteria o primado da liberdade, que antecipa, até mesmo topologicamente, a citada solidariedade do inciso I do artigo 3º da CF: “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I- construir uma sociedade *livre* (1º), justa (2º) e solidária (3º).” (observações e grifos nossos)

A explicação para o viés interpretativo acima pode ser inferida dos cristalinhas ensinamentos de José Afonso da Silva¹⁶:

¹³ “Ainsi l’esprit du droit postule la sérénité dans son application. Nous avons été longtemps partisan de son extrême assouplissement; nous étions enclins à jeter par-dessus bord les entraves d’un ‘juridisme’ que nous paraissait parfois pétrifié. Les tribulations dont on souffre et souffrent encore de nombreuses victimes ont mis en pleine lumière l’autre versant du problème. Tout en persistant à condamner les excès de la réglementation bureaucratique, nous reconnaissons qu’on aurait tort d’amenuiser les garanties et les formes: elles protègent le sujet de droit contre les accès de fièvre qui peuvent s’emparer de l’opinion publique et contaminer même jusqu’aux magistrats. Le droit doit rester maître, non pas seulement en raison de son contenu moral, mais tout simplement parce qu’il est le droit.”

¹⁴ Becker, *op. cit.*, p. 152.

¹⁵ Ferreira, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*, Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1986, p. 444.

¹⁶ Silva, José Afonso da. *Poder Constituinte e Poder Popular (Estudos sobre a Constituição)*, São Paulo, Malheiros, 2000, p. 45.

“*Governo do povo* significa que este é fonte e titular do poder, de conformidade com o princípio da soberania popular (‘todo poder emana do povo’, inscrito no art. 1º, parágrafo único da Constituição brasileira...), que é, pelo visto, o princípio fundamental de todo o regime democrático.

Governo pelo povo quer dizer governo que se fundamenta na vontade popular, que se apóia no *consentimento popular*; governo democrático é o que se baseia na adesão livre e voluntária do povo à autoridade, como base de legitimidade do exercício do poder por esta, que se efetiva pela técnica da *representação política*...”¹⁷

A lição de José Afonso é límpida ao frisar três elementos basilares: 1) governo pelo povo; 2) consentimento popular; 3) representação política. Então, formulando-se um raciocínio conclusivo sobre o assunto, permitimo-nos os seguintes questionamentos: na repartição de funções do Estado, expressa no artigo 2º da CF - Poder *Legislativo, Executivo e Judiciário* -, quem tem o papel de produzir normas? Ou, por outra, para que haja consentimento popular, de qual dever-poder do Estado deve advir a norma que deve sujeitar o povo? Ou ainda, quem tem representação política na nossa República, advinda do poder constituinte originário de 1988, para produzir as normas?

As indagações acima levam, então, à conclusão inexorável: não pode ser concebida uma República Democrática sem legalidade. E legalidade entendida como o produto normativo de quem recebeu legitimidade popular para isto: o Poder Legislativo.

É o Princípio da Legalidade, por conseguinte, o único meio de fazer-se coexistir o ideal de liberdade com imposição normativa. Só ele pode ser o meio primário de justiça e de solidariedade. Tanto é assim que a legalidade foi o único veículo que o constituinte escolheu para introduzir a igualdade tributária:

CF, art. 5º, *caput*: “Todos são iguais perante a lei...”

CF, art. 150, I: *a lei* deve exigir ou aumentar tributos.

CF, art. 150, II: *a lei* deve instituir tratamento igual entre contribuintes em situação equivalente.

Por isso, podemos apresentar indagações do seguinte quilate:

Na República (ou no verdadeiro Estado de Direito), pode a igualdade manifestar-se sem a legalidade? Ou:

A legalidade seria imprescindível para a manifestação da Igualdade?

Pode haver Estado Democrático no Brasil sem o complemento Estado Democrático, frise-se, de Direito?

E, mais do que o significado, qual a extensão do Estado de Direito? Jungir-se-ia tão-somente à legalidade formal?

Tomando como parâmetro as balizas constitucionais, invariavelmente concluir-se-á que o Estado Democrático de Direito compreende muito mais do que a obediência a conjunto normativo formalmente constituído. Será preciso que, além da regularidade formal, esteja ele em consonância substantiva com os preceitos constitucionais. É nesse ponto que cabe a contraposição entre a imposição tributária e o direito de propriedade.

¹⁷ Destaques no texto efetuados pelo próprio autor.

A esse respeito, a precisa a lição de Roque Antonio Carrazza, o qual, trazendo a palavra de Hugo de Brito Machado (*Os Princípios Jurídicos na Constituição de 1988*, São Paulo, RT, 1989, p. 66), mostra o delineamento que a Constituição fez valer para o tributo¹⁸:

“Colocando entre as limitações ao poder de tributar a utilização do tributo com efeito de confisco, a Constituição em vigor evitou controvérsias a respeito da questão de saber se a garantia do direito de propriedade estaria, ou não, preservada, pelo fato de serem os tributos instituídos por lei. ... Estamos notando que a norma que impede que os tributos sejam utilizados com efeito de confisco, além de criar um limite explícito à progressividade - que, de um modo geral, os impostos devem observar ... -, reforça o *direito de propriedade*.”¹⁹

Ao evocar tão escorreita lição, o emérito professor assim arremata o contorno constitucional de tributo²⁰, explicitando, também, sua materialidade constitucional:

“Noutras palavras: o tributo, de algum modo, esgarça o direito de propriedade. Ora, na medida em que o direito de propriedade é constitucionalmente protegido, *o tributo só será válido se, também ele, deitar raízes na Constituição.*” (destaque nosso)

Da lição apresentada, evidencia-se, com lógica, a razão pela qual o conceito de tributo, estabelecido pelo CTN, logrou recepção pelo Texto Magno: ao dar o asserto de que a compulsoriedade do tributo se faz, primeiramente por ser instituído por lei, depois, por ser cobrado por ato administrativo necessariamente vinculado à lei, com uma mesma penada preservou o direito de propriedade, assim como, a conseqüente vontade de quem emana o poder: o povo.

Frise-se que o respeito ao direito de propriedade, da mesma forma que o respeito à legalidade, reforça outro princípio, encontrado entre os fundamentos de nossa República (CF, art. 1º, III), que surge ligado aos *valores sociais do trabalho e da livre iniciativa: a dignidade da pessoa humana*.

Sempre que se olham os direitos individuais, há que se vê-los como explicitação de uma das bases do Estado Democrático constituído. Talvez essa seja a principal falha da doutrina a que nos opomos. Ela, ao permitir que a Administração desconsidere ato legal, justificando-se pela solidariedade, parece querer estabelecer a solidariedade como direito do cidadão, o que não se questiona, mas como direito do cidadão que seja oponível diretamente aos seus pares.

É precisamente aí que há de se aclarar a distinção: a norma encontrada no inciso I do artigo 3º da CF (“construir uma sociedade livre justa e *solidária*”) reflete uma regra que caminha do cidadão - autorizador - ao Estado - autorizado -, oponível a este. É o Estado que deve reger sua atuação sob esse viés. O Estado deve ter como interesse primário o objetivo de construir uma sociedade justa, livre e solidária pelos meios que o povo lhe conferiu: fazendo leis, executando-as e julgando os conflitos derivados de sua não-execução por quem quer que seja.

É patente que o Fisco tenciona arrecadar mais e mais. Mas, quando isto constatamos, forçoso é patentear, também, que esse arrecadar é interesse secundário

¹⁸ Carrazza, *op. cit.*, p. 280.

¹⁹ Destaques no texto efetuados pelo próprio autor.

²⁰ Carrazza, *op. cit.*, p. 281.

do Estado, que sempre estará a serviço do interesse primário, qual seja o de preservar o sistema que os detentores do poder erigiram, onde o direito de propriedade e de liberdade somente se permitem cercear pela legalidade.

Sobre isso, lapidar a lição de Renato Alessi (*Sistema Istituzionale del Diritto Amministrativo Italiano*, 3ª ed., Milão, Giuffrè, 1960, p. 197), evocada por Celso Antônio Bandeira de Mello²¹:

“Também assim melhor se compreenderá a distinção corrente da doutrina italiana entre interesses públicos ou interesses *primários* - que são os interesses da coletividade como um todo - e interesses secundários, que o Estado (pelo só fato de ser sujeito de direitos) poderia ter como qualquer outra pessoa, isto é, independentemente de sua qualidade de servidor de interesses de terceiros: os da coletividade. Poderia, portanto, ter interesse secundário ... de cobrar tributos ou tarifas por valores exagerados. Estaria, por tal modo, defendendo interesses apenas ‘seus’, enquanto pessoa, enquanto entidade animada do propósito de despender o mínimo de recursos e abarrotar-se deles ao máximo. *Não estaria, entretanto, atendendo ao interesse público, ao interesse primário*, isto é, àquele que aponta como sendo o interesse da coletividade: *o da observância da ordem jurídica estabelecida a título de bem curar o interesse de todos.*

Por isso *os interesses secundários não são atendíveis senão quando coincidirem com interesses primários, únicos que podem ser perseguidos por quem axiomáticamente os encarna e representa.*”²²

Diante dessa eloqüente lição, impossível não redizer a quem se destina a norma jurídica da solidariedade, precedida pela justiça, que, por sua vez, é precedida da liberdade: ao Estado. É a ele e somente a ele que se destina a norma do inciso I do artigo 3º do texto constitucional. Retrata ela o interesse primário norteador da ação do Estado ao fazer leis, executá-las e julgá-las.

Se é certo que não pode o legalismo kantiano sobrepor-se ao interesse primário que constituiu o Estado, mais certo é que no interesse primário não há lugar para um neo-utilitarismo, disfarçado na globalização neoliberal. Sobre isto, é suficiente o comentário de José Afonso da Silva²³:

“A era da globalização, quando ‘entra em cena a ideologia do neoliberalismo, como seu ingrediente, produto e condição’, não tolera que países emergentes mantenham defesas constitucionais, como aquelas, que impeçam a influência e o domínio do capital e da tecnologia globalizada ... A globalização quer dar a idéia de que a economia mundial se expande com reciprocidade entre os Estados, mas, a rigor, a globalização não passa de uma versão tecnológica, mais sofisticada, do velho imperialismo...”

Hoje observamos o reflexo da globalização na condução de nossa política tributária. Ives Gandra da Silva Martins aborda, com franqueza, questão atinente à inversão ora verificada, onde o interesse secundário de arrecadar se tem sobreposto ao interesse primário de respeito à ordem jurídica. Comenta - ao reconhecer a competência e cultura do Secretário da Receita Federal no Governo Fernando

²¹ Mello, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, Malheiros, 1997, p. 32.

²² No texto o primeiro destaque é do autor, os demais, nossos.

²³ Silva, *op. cit.*, p. 274.

Henrique Cardoso, Everardo Maciel - sobre sua também reconhecida parcialidade, a qual, entendemos exemplificar a citada inversão de valores²⁴:

“E o fez porque é parte e sente-se na obrigação de obter receita tributária a qualquer custo, em face do acordo com o FMI, pelo qual o Brasil deve gerar ‘superávits’ primários, seja qual for a política de arrecadação a ser adotada, mesmo que tal política geradora de recursos possa representar a negação da autêntica política tributária.”

E, se os sucessivos registros de arrecadação tributária, que compõem a realidade citada, firmam-se, cada vez mais, pelo uso de normas que, mesmo se contrapondo ao sistema tributário garantido pelo Texto Maior, são veiculadas por leis, que se dirá, se houver abandono às normas legais, permitindo-se ao administrador uma atuação discricionariamente arbitrária, como alardeou o Fisco, no advento da norma em estudo?

Foi contra esse estado de coisas que se erigiu no ordenamento o primado da legalidade. Sua materialização verifica-se desde a Lei de Introdução ao Código Civil (que determina que somente lei pode revogar lei - art. 2º) até a veemente reprodução na Constituição Cidadã (arts. 5º, II, XXXIX, 150, I, etc.).

Por isso, a legalidade irradia efeitos em todo o Código Tributário Nacional. Está na proibição do uso de analogia para exigir tributo sem previsão legal (§ 1º do art. 108). Está na obediência a imperativo legal para a ocorrência do fato gerador - *caput* do artigo 116 (“salvo *disposição de lei em contrário*, considera-se ocorrido o fato gerador...”).

Por isso, ainda, que se deve considerar direito individual, não atacável sequer por emenda constitucional, a independência e harmonia dos Poderes (inc. III do § 4º do art. 60 da CF): fruto direto do Sistema Republicano brasileiro, pelo qual a norma com maior legitimidade popular é a lei.

Por isso, o compromisso do Presidente da República: “manter, defender e *cumprir a Constituição, observar as leis...*” (CF, art. 78), “sancionar, promulgar e fazer publicar *as leis*, bem como expedir decretos e regulamentos *para sua fiel execução*” (CF, art. 84, IV).

Por isso, criminalizar os atos do Presidente da República que atentem contra: “o livre exercício do Poder *Legislativo*, do Poder *Judiciário*” (CF, art. 85, II), “o exercício dos *direitos* políticos, *individuais* e *sociais*” (CF, art. 85, III), “o *cumprimento das leis* e das decisões judiciais” (CF, art. 85, VII).

Aqui se completa a extensão da legalidade, como o consentimento popular que determinou de quem emanariam as normas e de quem viriam os juízos a dirimir quaisquer violações normativas. Referimo-nos, à evidência, ao Poder Judiciário, a quem a Constituição monopolizou o dever-poder de dar aos atos jurídicos a interpretação definitiva, para julgá-los ou não, subsumidos à lei.

Eis a vontade do povo, manifestada pelos constituintes.

No entanto, para se falar em vontade do povo e se afastar do discurso populista, há que se observar o contraponto entre vontade e necessidade. Vontade do povo é o mesmo que necessidade do povo? Responde-se com a assertiva de José Afonso da Silva²⁵:

²⁴ III Colóquio Internacional de Direito Tributário. *Sigilo Bancário e Tributário*, Buenos Aires, La Ley, 2001, p. 10.

²⁵ Silva, *op. cit.*, p. 42.

“... a democracia não é mero conceito político abstrato e estático, mas é um *processo* de afirmação do povo e de garantia dos direitos fundamentais que o povo vai conquistando no correr da História”.

Se a democracia é *processo de afirmação*, conclui-se que é parte inseparável desse *processo o exercício da vontade*, como prática que leva à *afirmação do povo*.

A vontade sobrepõe-se, portanto, até mesmo à necessidade. Tal asserto é fato insofismável. É ele que faz com que seja maior a audiência do programa televisivo *Big Brother Brasil* à do *Telecurso 1º Grau*. Por ele se vê a supremacia da vontade à necessidade.

Que isso não sirva de manutenção do *status quo*, o que é a mesma coisa que a negação do progresso. Porém, daí a considerar que *os fins justificam os meios* é um erro tão expressivo quanto largar o povo ao seu exclusivo talento.

O certo é que o contraponto do referido jargão maquiavélico é o axioma, este sim em sintonia com o sistema constitucional republicano, que comanda: *os meios certos conduzem aos fins corretos*, com toda a abrangência que detém, sendo via de duas mãos, a tutelar não somente os cidadãos como também o Estado: ressalte-se que ao contribuinte somente é lícito elidir o tributo se o fizer pelos meios certos²⁶.

Tal assertiva, em matéria tributária, possui uma única tradução: a legalidade num regime Republicano. E, particularmente no nosso, ela ganha dimensão exponenciada, visto que esse *processo democrático* está apenas começando: para que prossiga nos primeiros passos, será a legalidade a muleta hábil para manter seu equilíbrio (lembre-se que poucos se dão conta dos legisladores em quem votaram ou, ainda, que votou-se em somente 1, frise-se *um*, Presidente da República que terminou o mandato, após a CF de 1988).

Democracia, como disse José Afonso da Silva²⁷, é:

“meio e instrumento de realização de valores essenciais de convivência humana que se traduzem basicamente nos direitos fundamentais do Homem, ..., mantido sempre o *princípio básico* de que *ela revela um regime político em que o poder repousa na vontade do povo*²⁸, é um regime, uma forma de vida, principalmente, um processo...”²⁹

... o meio pelo qual se refaça o pacto político-social do país, buscando ... equilíbrio entre o poder estatal e os direitos fundamentais do Homem, tomada a expressão no sentido mais amplo, que abrange os direitos individuais e os direitos econômicos, sociais e políticos.”³⁰

Pelo considerado, inafastáveis as conclusões de que:

1º) a teoria do abuso de direito não pode ser considerada como introduzida no ordenamento pátrio pelo artigo 187 do Novo Código Civil, principalmente se a tomarmos sob o enfoque do Direito Tributário, inserido no campo do direito público. O dispositivo citado apenas apresenta os limi-

²⁶ Por meio de 1) ato ou omissão do sujeito passivo da obrigação tributária anterior à ocorrência do fato gerador, 2) que não viole dispositivo legal e que 3) se apartem de qualquer simulação - lição de Ricardo em aula sobre o tema, proferida no curso de Pós-graduação do Centro de Extensão Universitária no dia 5 de julho de 2002.

²⁷ Silva, *op. cit.*, p. 42.

²⁸ Silva, *op. cit.*, p. 44.

²⁹ Destaques no texto por nós introduzidos.

³⁰ Silva, *op. cit.*, p. 52.

tes dos direitos privados quando considerados nas relações entre seus próprios detentores, ou seja, relações que vinculem cidadão a cidadão;

2º) por ser a matéria tributária constitucionalmente adstrita à legalidade absoluta (pertence ao direito público) e afim de que não esgarce o direito à liberdade, nem, tão pouco, o direito de propriedade, não é campo para cogitação da teoria do abuso de direito;

3º) somente a legalidade foi legitimada a assegurar o Estado Democrático de Direito, respeitando a dignidade da pessoa humana, fundamento do Estado e dos direitos individuais e sociais; e, desta sorte,

4º) a legalidade se perfaz de elemento essencial em nossa República para que haja, tanto a manifestação da igualdade, quanto da solidariedade;

5º) toda a casuística de exceção somente pode ser dirimida pelo Estado que recebeu tal legitimidade: a função judicante, o Poder Judiciário.

Ilustrando e esclarecendo esta última conclusão, é ideal o trecho transcrito por Ives Gandra³¹ do voto do Ministro Carlos Mário Velloso, no RE 215.310/0, CE, ao se referir à quebra do sigilo bancário pelo Ministério Público:

“... por se tratar de um *direito que tem status constitucional*, a quebra *não pode ser feita por quem não tem o dever de ser imparcial*. Somente a *autoridade judiciária*, que tem o *dever de ser imparcial*, por isso mesmo *procederá com cautela, com prudência e com moderação...*”³²

2. Considerações sobre a Efetividade da Norma Antielisiva

2.1. A alteração normativa no CTN e seu contexto normativo

Para se tratar da alteração suscitada pela LC 104/2001, faz-se necessária a observação do referido dispositivo diante do contexto em que foi inserido. A lei alteradora veio intervir no Capítulo II do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre o que se pode chamar de fato gerador da obrigação tributária. Assim, é imperativo que sejam considerados os demais dispositivos normativos que integram o capítulo, para se observar a dita alteração à luz do sistema encontrado no Código.

O artigo 114 dá a definição do que vem a ser o nominado *fato gerador da obrigação principal*. E o faz com absoluto prestígio à legalidade, como se vê:

“*Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*”

Na precisa redação do artigo evoca-se os seguintes elementos, que compõem o conceito de fato gerador de tributo:

1. situação fática constante da hipótese legal;
2. hipótese legal descrevendo pormenorizadamente a situação fática, *definindo* o fato (definir é determinar a extensão, dar os limites, o que a doutrina acorda em chamar de aspectos do fato gerador);
3. situação fática que, assim definida, se torna:
 - 3.1. necessária, ou seja absolutamente essencial para a imposição tributária e, justamente, por isso,
 - 3.2. suficiente por si própria, ou seja, prescinde de qualquer outro elemento adicional.

³¹ III Colóquio Internacional de Direito Tributário, *op. cit.*, p. 11.

³² Destaques no texto por nós introduzidos.

Deste artigo já se vê incongruência com a *justificativa* da alteração propugnada pela lei complementar, que introduziu no artigo 116 um parágrafo único, que, ao que tudo indica, pretendeu remeter ao administrador o poder de alterar a configuração do fato gerador, mediante, em última análise, ato discricionário seu. Ressalte-se que o fato gerador está umbilicalmente ligado à lei instituidora do tributo. Ressalte-se, ainda e principalmente, que a situação descrita na lei é a única da qual se pode inferir a imposição tributária. É o que consta no item 3.2. acima - situação suficiente. Cuida o Código de proibir que casuísmos, certamente, distantes dos princípios tributários, pudessem nortear a constrição da liberdade e propriedade individual para apropriação de riqueza particular em prol do Estado - a tributação. Trata-se de uma vedação ao poder de tributar. Significa que aquela situação legal, imprescindida de todos os seus requisitos, ela e somente ela é que será suficiente para o estabelecimento da relação obrigacional tributária.

Segue o artigo 115:

“Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

Numa análise inicial e perfunctória, tem-se a impressão de que esse dispositivo abre à sujeição passiva outros veículos normativos além da lei, na expressão *na forma da legislação aplicável*, cujo alcance vem traçado pelo artigo 96 do CTN³³.

Contudo nem mesmo os chamados deveres instrumentais refogem à legalidade, existente em todo o direito público.

O Código Tributário Nacional ao tratar da sujeição passiva é cristalino quando elege o sujeito passivo da obrigação acessória:

“Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa *obrigada* às prestações que constituam seu objeto.” (destacamos)

Como se lê na norma, a referência utilizada é de que há uma pessoa *obrigada* a um dado fazer e como é inerente ao regime republicano, só se pode obrigar alguém em virtude do veículo normativo chamado lei.

O artigo 5º, II da Constituição da República proclama a antecedência da lei às demais normas, na expressão *em virtude de lei*. Esse comando em relação à obrigação acessória pode até admitir um regimento da mesma por via infralegal, mas condiciona esta regência à lei anterior e tal lei deve especificar o *fazer ou deixar de fazer*.

O artigo 116, originalmente considerado, delibera a respeito de quando se considera ocorrido o fato gerador. Para isto, indica duas situações ou condições para a efetivação do fato gerador, ou seja, para a efetivação daquela *situação definida em lei como necessária e suficiente* para a imposição tributária, que, como já dissemos, é norma contida no artigo 114 do CTN. Eis o artigo 116:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

³³ “Art. 96. A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.” (destaque nosso)

II - tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

Os dois incisos classificam as situações em: situação de fato (inc. I) e situação jurídica (inc. II). Como bem esclarece Paulo de Barros Carvalho³⁴, o que se compreende das palavras da lei é que, no primeiro caso - situação de fato -, trata-se de fato não categorizado como instituto jurídico; no segundo, que faz menção a situação jurídica, tem-se como aquela que o Direito já institucionalizou, atribuindo-lhe regime jurídico específico. Entendemos que esta posição, em verdade, reflete o princípio constitucional do ato jurídico perfeito (CF, art. 5º, XXXVI), pelo qual nenhuma lei poderá se opor a ele. A respeito desse axioma, há que se esclarecer sobre se o ato jurídico perfeito cederia, no tema em estudo, ao interesse público, sempre prevalecente.

Caio Mário da Silva Pereira³⁵, ao tratar da distinção entre direito público e direito privado, trabalha para a compreensão do possível questionamento lembrando que *é imidôneo dissociar o interesse público do interesse privado, e admitir que a utilidade dos cidadãos seja antagônica da utilidade pública*. De sua assertiva tiramos o elemento que distingue o Estado Romano do Estado Democrático de Direito, onde o ordenamento não presta serviço ao Estado, este considerado como um ente que sobrepára aos cidadãos. Ao contrário, são os cidadãos assegurados pelo ordenamento que deve visar primeira e primariamente a proteção dos cidadãos. Prevalece, portanto, o ato jurídico perfeito como instituto garantidor, tanto do interesse privado envolvido, como do interesse público que demanda a segurança dos cidadãos.

Encerrando, então, os comentários sobre o artigo 116 do CTN, cabe lembrar que o Código Civil assegura a validade do negócio jurídico, que é o ato jurídico dirigido a uma finalidade específica, quando estiver perfeito, ou seja, quando o agente for capaz, a forma for prescrita ou não defesa em lei e o objeto for lícito e determinado ou determinável. E de todos os negócios jurídicos possíveis, alguns já se encontram com sua forma prescrita pelo Direito, cuja observância torna, por conseguinte, perfeito o negócio ou ato jurídico *lato sensu*.

Tratam-se das situações jurídicas referenciadas no inciso II do artigo 116 do CTN, quais sejam, aquelas já institucionalizadas em sua forma pelo ordenamento, em regramento diverso do tributário e, por isso, específico para a situação. Os termos desse regramento devem ser seguidos estritamente para que se considere ocorrido o fato gerador.

Esse nosso posicionamento está confirmado no artigo seguinte do CTN:

“*Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:*

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.”

Este artigo expressamente fala em *atos ou negócios jurídicos*, referindo-se ao inciso II do artigo 116. Estabelece o momento em que o ato jurídico condicionado será considerado como ato jurídico perfeito.

³⁴ Carvalho, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 2000, p. 271.

³⁵ Pereira, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*, vol. I, Rio de Janeiro, Forense, 1995, p. 12.

O artigo 118, por sua vez, vem trazer proteção a eventuais desvios que poderiam atacar o fato gerador, legalmente descrito. *Novamente o Código privilegia a legalidade e a protege, posto que isola o fato gerador eleito pela norma:*

“Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”

O inciso I fala da irrelevância de ato antijurídico, assim como de ato juridicamente nulo para o Direito Tributário. Acerca deste último, questiona-se: quando um ato nulo é validado pelo Direito Tributário? Quando a materialidade da hipótese tributária estiver definida em lei (*situação jurídica* - art. 116, II do Código).

Todo o artigo 118, mormente seu inciso I, é um corolário do princípio da verdade material, instrutor do ato de lançamento e expresso no CTN nos artigos 142 e 123 (aquele determinando à Administração que verifique a efetiva ocorrência do fato gerador; este indicando que a Administração deverá desprezar situações jurídicas que busquem alterar o aspecto pessoal do fato gerador, qual seja, a sujeição passiva).

Quanto à expressão *natureza do objeto do fato gerador*, apresentada no inciso, dela se pode inferir que a natureza deve ser desprezada nas ditas *situações de fato*, que são aquelas ainda não juridicizadas e que foram tratadas pelo inciso I do artigo 116 do CTN, retrocomentado.

De tudo, se pode concluir que a previsão legal é tão soberana e significativa que se despreza inclusive os efeitos dos atos, como se vê no inciso II: interpreta-se o fato gerador (previsto na norma), dele se afastando os *efeitos dos fatos efetivamente ocorridos*.

Estabeleceu-se aí uma reserva legal para a interpretação do fato gerador, a despeito, inclusive de situações juridicizadas ou não.

Como conciliar esse isolamento protetor do fato gerador com a justificativa do projeto de lei³⁶, retomado, que correspondeu à inclusão do parágrafo único no artigo 116 do CTN, justificativa essa que assevera se fundamentar como “norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com *finalidade de elisão*”?

Ora, se o CTN chega a desconsiderar os *efeitos dos atos*, cuja representatividade é, inegavelmente, superior que a *intenção dos atos*, não é possível se conceber que se coadune com o regime jurídico do fato gerador um dispositivo que passe a considerar a intenção do sujeito passivo para descaracterizar a previsão legal. Seria o mesmo que se atribuir, na esfera penal, a possibilidade de tentativa num crime de mera conduta ou simples atividade, *e.g.*, a tentativa no crime de invasão de domicílio. Absurdo! Ou, noutra analogia, admitir-se, para a responsabilidade objetiva do Estado, que se faça prova do dolo de seu agente. Reitera-se: absurdo!

³⁶ “A inclusão do parágrafo único ao artigo 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com *finalidade de elisão*, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito.” (destacamos)

Noutra análise do artigo 118 do CTN, Ricardo Mariz de Oliveira³⁷, lembrando seus apontamentos em publicação sobre o tema³⁸, considera que o referido dispositivo faz direta menção aos incisos do artigo 116 do CTN. O inciso I do artigo 118 é atinente ao inciso I do artigo 116, ambos se referindo àquelas situações de fato ou aos fatos geradores funcionais. O inciso II do artigo 118 atine ao inciso II do artigo 116, abarcando os fatos geradores estruturais.

De qualquer forma, o artigo 118 traz o império da legalidade sobre a validade jurídica e sobre os efeitos dos atos, sejam eles funcionais ou estruturais.

2.2. Casos práticos a exemplificar: 1) a desnecessidade de norma antielisiva e 2) o lícito cabimento da elisão fiscal

A ilustrar o verdadeiro escudo protetor construído pelo CTN sobre o fato gerador da obrigação tributária, traz-se à baila caso emblemático, no qual o Fisco efetuou lançamento de ofício, utilizando-se das regras jurídicas já existentes, como a do artigo 118 estudado, sem nenhuma carência de qualquer espécie de norma antielisiva.

Trata-se do conhecido caso de lavratura de Auto de Infração de Imposto de Renda, pessoa física, contra o apresentador de televisão Carlos Roberto Massa, o popular *Ratinho*.

O Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, por sua Quarta Câmara (relator: Nelson Mallmann), no Processo 10980.006142/00-11, exarou o Acórdão 104-19.111 (proferido em 19 de março de 2002, re-ratificado em 30 de dezembro de 2002 e publicado em 25 de março de 2003). Por este *decisum* o referido contribuinte ficou obrigado ao recolhimento de crédito tributário de aproximadamente R\$ 26.000.000,00 (vinte e seis milhões de reais), conforme o montante exigido em 5 de setembro de 2000, data da autuação.

Emblemático não apenas pelos valores envolvidos, nem pela notoriedade do contribuinte, mas porque mostra que eficientes e claros são os instrumentos que o Poder Executivo dispõe para fazer cumprir a lei tributária.

Sem desprezar a legalidade tributária, a Administração fez valer a incidência do imposto de renda de pessoas físicas. A norma geral de incidência do imposto de renda é explicitada pelo artigo 43 do CTN que expressamente assevera que:

“O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.”

Tal preceito é claro em impor a tributação tanto sobre *situações de fato* como sobre *situações jurídicas*. Assim, ainda que um rendimento de pessoa física esteja “maquiado” em renda de pessoa jurídica, legalmente constituída, a verdade material desse fato deverá exsurgir, justamente, em nome da legalidade: o conceito tributário deve prevalecer ainda que sobre situações já institucionalizadas pelo Direito.

Foi o que se verificou *in casu*. O popular apresentador de televisão, *Ratinho*, possibilitou à Administração o levantamento de indícios e provas de que os rendi-

³⁷ Em aula sobre o tema, proferida no curso de Pós-graduação do Centro de Extensão Universitária no dia 11 de julho de 2002.

³⁸ “Reinterpretando a Norma Antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 76, São Paulo, Dialética, janeiro de 2002, p. 81.

mentos de sua pessoa jurídica eram, em verdade, dele, como pessoa física. Vejamos breve resumo do processo administrativo.

O Conselho de Contribuintes praticamente confirmou a decisão administrativa *a quo*, não para desconsiderar a personalidade jurídica da empresa do apresentador *Ratinho*, mas para considerar que determinados rendimentos da empresa foram, na verdade, da pessoa física do *Ratinho*, nos exercícios de 1996, 97, 98, 99 e 2000, correspondente, respectivamente aos anos-base de 1995, 96, 97, 98 e 99.

Vários foram os fundamentos fáticos, assim sintetizados:

- 1) O contrato entre a empresa do apresentador (*Massa & Massa*) e o canal de televisão SBT não era assinado somente pela pessoa jurídica, mas também pelo apresentador como pessoa física, ou seja, pessoalmente, como interveniente.
- 2) O objeto do contrato citado era eminentemente pessoal, pois que compreendia a prestação pessoal do Sr. Carlos Massa (*Ratinho*) na apresentação dos programas televisivos.
- 3) A própria natureza do trabalho do *Ratinho*, eminentemente *intuitu personae*.
- 4) O fato de que os dois únicos funcionários da empresa *Massa & Massa*, evocados na impugnação, não tiveram, no período apontado pela defesa, renda advinda da empregadora *Massa & Massa*, mas do SBT, conforme as declarações de rendimentos dos funcionários, à época. Explica-se: os dois funcionários também eram registrados no SBT.
- 5) O fato de o Sr. Carlos Massa (o *Ratinho*) ter construído uma residência de mais de 300 metros de área útil sem ter origem do capital utilizado na obra, cujo montante foi arbitrado pelo fiscal com base no Sinduscon.

Diante de tais fatos, foi inferência imediata a aplicação dos dispositivos do CTN para a apuração da verdade material: artigo 118 e artigo 123, evocados pela Procuradoria da Fazenda e acatados pelo Tribunal Administrativo.

Como se vê, a simulação perpetrada pelo sujeito passivo foi, *ex officio*, desmontada pela Administração, em clara evidência da correção de nosso sistema tributário, perfeitamente equipado para proporcionar a “justiça tributária”.

E, como se falar em “justiça tributária”, sem se reconhecer, noutra viés, o direito de o contribuinte se organizar de modo lícito para economizar tributos? Ressalte-se, assim como são verificados casos de simulação, exemplificados no acórdão apresentado, também e felizmente em número bem maior são detectados procedimentos absolutamente escorreitos a ensejarem economia fiscal não somente legal, mas que sintonizadas com o todo sistema tributário.

É o que se verifica na situação verdadeira apresentada por Plínio J. Marafon³⁹ em monografia sobre norma antielisiva, elaborada em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa. Ressalte-se que o referido *case* ensejou parecer do próprio Professor Alcides, avalizando o negócio jurídico realizado. Vejamos:

“Duas empresas interligadas (mesmos controladores) decidiram por sua fusão, sob a forma de incorporação; porém, considerando que a deficitária (dez vezes menor que a lucrativa) tinha prejuízos fiscais e a legislação já

³⁹ Marafon, *op. cit.*, p. 812.

punia a incorporação com a perda desses créditos, decidiu-se *inverter* aquilo que seria a seqüência natural e incorporar a lucrativa na deficitária.

É, como soe acontecer nesses casos, no mesmo evento societário retornou-se à razão social da incorporada, sua sede anterior, seus estatutos prevaleceram e se elegeram os mesmos Conselho e Diretoria da 'finada' empresa. Afinal, ao se comparar o 'status quo' anterior, houve apenas uma mera mudança de CGC..."

Tal negócio jurídico encontrou-se absolutamente imerso na legalidade e, resalte-se, fora praticado de maneira claramente voltada para a economia tributária.

Sobre a transação, inicialmente, deve-se comentar que, embora fosse nítido o escopo de economizar imposto de renda, com o aproveitamento dos prejuízos fiscais, não há que se falar em ocorrência de simulação (artigo 167 do NCC): realmente houve a incorporação e dela não se seguiu nenhum ato de desfazimento.

Ainda se deve ressaltar que nenhuma fraude à lei se observou. A uma, porque não havia, assim como não há, lei que determine a ordem da incorporação. A duas, porque a fraude a lei (inciso IV do artigo 166 do NCC) exige, além de regra sujeitante, a ocorrência de condições para a aplicação da dita regra, fato que também esteve longe de ocorrer.

Esse é um bom exemplo do exercício da liberdade do contribuinte de, entre dois caminhos, escolher o de impacto tributário menor. Esta atitude pode ser reputada não somente como lícita, mais ainda, como legítima, uma vez que a prodigalidade tributária somente pode ser fruto da ignorância, podendo até mesmo ser considerada como caminho para o inadimplemento.

Portanto, da sucinta análise esboçada sobre o Capítulo II do Título II do CTN, intitulado *Fato Gerador*, como também dos exemplos apresentados, observa-se que:

1. é de tamanha relevância o chamado fato gerador, que o Código lhe estabeleceu inúmeras proteções, consubstanciadas num regramento pontual e que o coloca, absoluta e cristalinamente, jungido à legalidade, coadunando-se, assim, ao sistema tributário constitucional, que, por sua vez, se insere no nosso sistema constitucional republicano, onde a normatização de condutas somente pode ser concebida por meio de lei;
2. qualquer alteração no CTN que venha a contrariar o regime jurídico estabelecido para o chamado fato gerador deve ser afastada, por ilegal e inconstitucional;
3. está o sistema tributário pátrio (CTN e CF) farta e suficientemente equipado para coibir ilícitos praticados contra a Administração Tributária.

3. A Propugnada Alteração Normativa no CTN, em si Considerada

Feitas as considerações sobre o sistema normativo que contextualiza a alteração introduzida no CNT, passamos ao estudo do novo texto legal, que incorporou um parágrafo único ao artigo 116 do CTN. Ei-lo:

"Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

3.1. Pontos de maior relevância no texto normativo

Para melhor enfrentamento do conteúdo efetivo do parágrafo único do artigo 116, apresentamos o quadro seguinte, com destaque aos pontos de principal conteúdo para a análise:

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos jurídicos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade (a) de dissimular (b)

1. a ocorrência do fato gerador do tributo; (c)
2. a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária; (c)

desde que sejam observados futuros procedimentos, estabelecidos em futura lei ordinária (d).

Passemos ao estudo dos pontos supra-referenciados:

a) A irrelevância da finalidade diante da efetividade

A questão inicial é aquilatar se a mera “finalidade” de dissimular a ocorrência do fato gerador pode ensejar a nulidade do ato jurídico ou se, para tal, deve haver a *efetiva* dissimulação do fato gerador? E se for suficiente, como se daria a aferição da finalidade?

Tulio Ascarelli (*in Ensaios e Pareceres*, São Paulo, 1952, no estudo “Seguro Dotal e Imposto de Renda - Conceituação do Seguro e Fraude no Direito Fiscal”, p. 335), citado por Antonio Roberto Sampaio Dória⁴⁰, abre o comentário sobre o tema:

“Parece-me óbvio poder, o elemento intencional, qualificar o ato no que diz respeito à responsabilidade do autor, mas *não à legitimidade do próprio ato*, podendo esta decorrer apenas de *critérios objetivos*. É aliás o princípio básico da doutrina dos atos ilícitos que são qualificados pela ocorrência da culpa ou do dolo, mas desde que o ato seja objetivamente ilegítimo. É apenas nas hipóteses marginais, examinadas na doutrina do abuso do direito, que se pode notar uma orientação que acaba por qualificar o ato como ilegítimo à vista da intenção do autor, mas sempre notar que esta própria orientação assenta na premissa (que por sua vez se prende a um critério objetivo) de ter o direito um limite no interesse.”⁴¹

Sobre a ponderação de Ascarelli reforça-se que não existe no ordenamento brasileiro acatamento para a doutrina do abuso de direito em relação ao campo tributário, como vimos. Mas, ainda que houvesse, seria necessária, como disse o autor, a imposição de critério objetivo por meio de lei, exigência que passa de largo no dispositivo em comento, haja vista que sua única menção é de lei para se estabelecer o procedimento, não o critério.

O doutrinador também menciona que a intenção pode ser, no máximo, elemento que componha o juízo de reprovabilidade somente após a *efetiva ocorrência do fato*, nunca isoladamente.

⁴⁰ Dória, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*, São Paulo, José Bushatsky-IBET, 1977, p. 74.

⁴¹ Destaques no texto por nós introduzidos.

Daí a pergunta, *ab initio*, sobre a relevância jurídica da intenção para caracterizar um fato gerador. Como vimos, diretamente nos artigos 114, 116, 117 e 118 e, indiretamente, no artigo 115 do CTN, a situação contemplada no fato gerador, seja ela já institucionalizada ou não pelo Direito, necessariamente deve estar definida em lei. Sua ocorrência efetiva é que tem relevância para o Direito Tributário.

A este respeito emerge com solar clareza o ensino de Oliver Holmes (Superior Oil Co. v. Mississippi ex. rel. Knox, 280, US 390, 74L. Ed. 504, 1929), também citado por Sampaio Dória⁴²:

“Desejar elidir a lei é irrelevante, porquanto o verdadeiro significado de uma linha traçada pela norma é o de que o agente pode intencionalmente dela se aproximar até o ponto em que não a ultrapasse.”

Como veremos no próximo item, a conduta contemplada no novo parágrafo único do artigo 116 do CTN descreve uma simulação. A simulação encontra tratamento exclusivamente objetivo em nosso ordenamento, tratamento que, aliás, não foi alterado com o Código Civil que entrou em vigor em 11 de janeiro de 2002.

A norma jurídica determina somente haver simulação quando:

- a) transmitir-se ou conferir-se, efetivamente, direitos a pessoas diversas das declaradas;
- b) se estiver diante de ato com conteúdo, efetivamente, falso;
- c) a data do ato, efetivamente, for diversa da declarada.

Como se vê, é somente a efetividade do fato que é considerada, não havendo menção direta, nem indireta, da intenção de simular. Ou o negócio jurídico, objetivamente, contém uma das condutas descritas e se está diante de uma simulação, ou não as tem e não ocorre a simulação. Não existe simulação por intenção!

O Direito Tributário não adotou procedimento diverso do Direito Civil na concepção da simulação. Para o Direito Tributário a simulação continua encontrando sua natureza jurídica no Código Civil que, expressamente, afasta a interpretação subjetiva do instituto, afastando qualquer correspondência ou correlação entre a teoria do abuso de direito e a simulação.

Não há como não se concluir pela impossibilidade de aplicação da desconsideração de atos ou negócios praticados com a *finalidade* de dissimular a ocorrência do fato gerador.

Impossível por falta de critério, falta de previsão de critério objetivo legal e impossibilidade funcional da autoridade administrativa, a qual age tão-somente no campo da execução das leis, o que, no campo tributário, significa perseguir a efetiva ocorrência do fato gerador (como vimos no caso do apresentador *Ratinho*). Basta a observância do disposto no artigo 142, que inaugura o regime legal do lançamento, para se verificar que a autoridade administrativa está afastada de buscar a finalidade dos atos: “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a (*efetiva*) ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, (*por isso*) determinar a matéria tributável” (elucidações por nós acrescidas).

Inafastável a conclusão de que a permissão para que se leve em conta a finalidade dos atos dos sujeitos passivos da obrigação tributária extrapola a função

⁴² Dória, *op. cit.*, p. 73.

administrativa no campo tributário, contrariando, assim, o próprio regime jurídico estabelecido pelo CTN, que admite apenas a averiguação da efetividade dos fatos. Mesmo o § 1º o artigo 144 do CTN, que permite a retroatividade de norma procedimental⁴³, não se configura em exceção, uma vez que sua existência somente é concebida para a consumação do lançamento, que, por sua vez, é adstrito aos fatos *in concreto*, ou seja, fatos efetivos.

Nem mesmo a autorização concedida à fiscalização pelo § 1º do artigo 145 da Constituição da República faculta a busca da finalidade dos atos, mas a efetiva identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte, ao que se deve acrescentar que tal autorização somente se concebe se *respeitados os direitos individuais* do contribuinte.

Por isso, somos levados a considerar que há incongruência entre a atribuição trazida à baila pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de ação da Administração no campo tributário. E tal incongruência infere-se do próprio regime jurídico da atividade de lançamento, estabelecido pelo CTN. Infere-se, também do regime constitucional administrativo, ao que, salvo melhor juízo, não vislumbramos qualquer divergência, nem mesmo pelo cediço critério interpretativo evocado pelo STF, qual seja, o da interpretação conforme a Constituição. Ressalte-se que nossa Corte Suprema não estende o uso de tal critério à Administração Pública.

O que a autoridade administrativa *pode* (usando-se o termo da norma em estudo, ao qual se assinala, desde já, sua impertinência, uma vez que se está no campo da vinculação e não da discricionariedade administrativa) é observar indícios de simulação, consubstanciados em atos dos sujeitos passivos tributários que estejam ocultando o fato gerador da obrigação tributária. Constatados tais indícios, deve-se, mediante o devido procedimento, buscar a verdade material e, assim, desconsiderar os atos simulados, como veremos a seguir.

b) O entendimento do termo dissimular

Dissimular equivale a
Ocultar,
Encobrir com astúcia,
Disfarçar.⁴⁴

Se o texto fala em ocultar é sinal que existe um fato gerador ocultado.

Se existe, obrigatoriamente deve ser feito o lançamento fiscal relativo ao fato.

Assim, se o sujeito passivo está, tão-somente, ocultando (dissimulando) um fato gerador existente, está ele tentando aparentar sua não-ocorrência. Ora, então a conduta do sujeito passivo corresponde a uma simulação, pois simular é fingir o que não é, simular é aparentar.

A simulação já possui tratamento jurídico no CTN. Aliás, é significativo falar que o parágrafo único do artigo 116 foi inserido em capítulo indevido, posto que trata de atribuição da Administração, cuja correta disciplina no Código atine ao

⁴³ “Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.”

⁴⁴ Ferreira, *op. cit.*, p. 599.

Capítulo II do Título III, capítulo nominado *Constituição do Crédito Tributário* e que estabelece os deveres-poderes da Administração para tornar exigível o que a lei impõe.

A simulação encontra tratamento no artigo 149 do CTN. Enseja ela, após cabal comprovação, lançamento de ofício ou revisão de lançamento:

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

...

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou *simulação*.” (destacou-se)

Esse aspecto é bem abordado pela doutrina de Alberto Xavier, em seu brilhante trabalho *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*⁴⁵. Nesse trabalho, considerou o parágrafo único do artigo 116 do CTN como norma que modificou a iniciativa de declaração unilateral de inoponibilidade de ato simulado perante o Fisco. Para ele, antes da LC 104/2001, introdutora do referido dispositivo, não poderia o Fisco opor-se a ato simulado do sujeito passivo da obrigação tributária por meio de simples lançamento de ofício.

São suas as palavras⁴⁶:

“Antes da publicação do novo parágrafo único do art. 116 do CTN, sustentávamos que, tal como sucedia com os demais casos de invalidade dos negócios jurídicos, o Fisco não poderia conhecer oficiosa e diretamente da simulação, declarando por si próprio o defeito do negócio e tributando - pelo ato de lançamento - a realidade oculta pela aparência enganosa.”

Entendemos, no entanto, que o regime jurídico do Código Tributário Nacional já permitiu a constatação pelo Fisco da existência de simulação. Veio, então, o parágrafo único do artigo 116 do CTN apenas corroborar com a sistemática já existente.

O caso do apresentador de televisão *Ratinho*, retrocitado, é bom exemplo da possibilidade de emissão de primeira palavra por parte da Administração nos casos de simulação.

Lembre-se que, tanto o artigo 118 do CTN, quanto o artigo 142 da mesma Carta, ensejam a materialização do princípio da verdade material, em nome do qual a Administração emite a primeira palavra em simulação.

Feitas tais considerações, resta concluir que o termo *dissimular* por se referir a uma espécie de simulação, sujeita-se à regência do inciso VII do artigo 149 do CTN, ao qual, tão-somente, se agregou *nova imposição* para que se proceda ao lançamento ou à sua revisão. Exigiu-se, com a LC 104/2001, que, para a efetivação de lançamento em caso de simulação, se observe regramento a ser apresentado por norma futura, que estabelecerá os procedimentos respectivos, o que no âmbito da União se pretendeu fazer pela MP 66 de 2002.

Vê-se, lamentavelmente, que o parágrafo único do artigo 116 trouxe transtorno e limitação à aplicação do artigo 149, VII, do CTN, estabelecendo condição de procedibilidade a instituto incondicionado.

⁴⁵ Xavier, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*, São Paulo, Dialética, 2001, p. 72.

⁴⁶ Xavier, *op. cit.*, p. 71.

Assim, a obediência ao dito comando teria o condão de restringir em muito a atuação da Administração Fiscal, tendo impossibilitado, inclusive, a elaboração do lançamento de ofício no citado caso *Ratinho*.

c) Ocultar a ocorrência do fato gerador ou a natureza de elementos da obrigação tributária

Se o sujeito passivo oculta a ocorrência do fato gerador, como vimos, a autoridade administrativa não tem a faculdade mas o dever de desconsiderar o ato de simulação. Mas a nova norma fala em ocultar a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Seria, neste ponto, veículo introdutor de nova norma jurídica?

Infelizmente, a resposta é negativa. Aqui não se pode levar em consideração a intenção do projeto de lei, mas unicamente a efetividade do seu resultado ou produto: a lei.

O artigo 113 do CTN é taxativo em afirmar que a relação jurídico-tributária surge com a ocorrência do fato gerador. E com ele surgem também todos os elementos da obrigação tributária, quais sejam: os sujeitos, prestação e o crédito, que o artigo 139 do CTN expressamente declara ter a mesma natureza da obrigação tributária.

Assim a natureza dos elementos constitutivos da relação jurídico-tributária, segundo o parágrafo único do artigo 116 do CTN, se ocultada, também representa ato simulado, merecendo o tratamento dado pelo Código e que já comentamos. Talvez o legislador tivesse tentado se referir aos atos jurídicos que podem corresponder ao aspecto material do fato gerador, mas, se o fez, além de incorporar-se em capítulo indevido, pois o assunto diz respeito a lançamento ou, no máximo, a obrigação tributária, não logrou maior êxito. Temos de repetir: toda a disciplina sobre os atos jurídicos que podem compor a situação ensejadora do fato gerador da obrigação tributária segue o princípio da legalidade; sobre o tema já há disciplina nos incisos I e II do artigo 116 e nos artigos 117 e 118 do CTN. Nenhuma coerência, nem nenhuma novidade jurídicas no item ora apreciado se verificou, portanto.

Como veremos adiante, essa parte do parágrafo único do artigo 116 afina-se com todo o regime jurídico do CTN que visa proteger o fato gerador. Assim, pelo texto da norma em análise, reforçou-se a proteção que o Código dirige ao fato gerador e, conseqüentemente, à obrigação tributária dele decorrente.

d) Lei ordinária pode estabelecer os aludidos procedimentos da autoridade administrativa?

As considerações que se seguem nos levarão à conclusão de que, neste aspecto, a alteração normativa provocada pela LC 104 vulnera princípio constitucional.

Primeiramente, deve-se frisar que os citados procedimentos da autoridade administrativa visam a realização do lançamento ou sua revisão, como já concluído.

A realização do lançamento foi disciplinada pelos artigos 142 e seguintes do CTN, sendo a revisão disciplinada pelo artigo 149. Tais artigos cumprem o desígnio constitucional da alínea *b* do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, que é parte do princípio da Lei Complementar em matéria tributária:

“Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.”

Esse princípio constitucional vem com teor semelhante desde a EC 1/69, que já estabelecia no § 1º do artigo 18 que *lei complementar* estabeleceria *normas gerais de direito tributário*.

Entendemos que tal norma principiológica é decorrente do pacto federativo, que assegura quatro esferas distintas e autônomas de governo, porém unidas indissolivelmente, como se vê na letra do artigo 1º de nossa Carta Maior, que comanda ser “A República Federativa do Brasil formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal.” Assim não fosse, aspectos tributários poderiam ensejar desmembramento dos entes da Federação brasileira, por decorrência, até mesmo, de sua inegável heterogeneidade.

A Lei Complementar nº 104/01, formalmente, foi o veículo adequado para alterar o CTN, contudo não basta a adequação formal, sendo necessária a adequação material. Aquela norma não tem o condão de alterar princípio constitucional, delegando função material de lei complementar à lei ordinária. Por isso, entendemos como descabida a delegação de procedimento fiscal de lançamento de evidente caráter geral do Estado à norma individual dos entes.

Ressalte-se ainda a relevância da normatização do lançamento por lei complementar, dado à complexidade do exercício da fiscalização na Federação brasileira, que possui 26 diferentes Estados e mais de 5.500 diferentes Municípios, sem o que se estaria diante de um verdadeiro caos administrativo. Resultaria desse caos não somente a completa insegurança jurídica, como também a desestabilização do Sistema Tributário Nacional.

Ademais, como dissemos, os suscitados “procedimentos”, referendados no dispositivo em comento, referem-se, por óbvio, a uma normatização geral dentro do tema lançamento, enquadrando-se integralmente no regramento constitucional. Daí a obrigatória conclusão de que o parágrafo único do artigo 116, neste aspecto, não somente vulnera a Constituição da República, como também tem sua aplicabilidade seriamente comprometida numa Federação como a nossa.

3.2. O texto normativo e o regime jurídico do fato gerador - conclusões parciais

Analisamos o regime jurídico do fato gerador, disciplinado pelo CTN, e podemos verificar que ao fato econômico, que encontra eco na norma impositiva, é fornecido pleno tratamento: definição, espécie, extensão e desdobramentos.

Tal tratamento consubstancia-se em verdadeiro escudo protetor ao chamado fato gerador, pela óbvia importância que detém para o sistema tributário.

Assim seria de inferição imediata a impropriedade de *novatio legis* que, mesmo tenuemente, viesse a trazer qualquer vulneração ao citado escudo.

Contudo, como ressaltamos, a justificativa do projeto de lei que ensejou a LC 104/01 trazia, de forma explícita, a vulneração ao regime jurídico do fato gerador, quando *parecia* demonstrar que à autoridade administrativa seria fornecido poder discricionário de atribuir obrigação tributária em detrimento de atos jurídicos perfeitos (“norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão”). E dissemos *parecia*, porque, de fato, ao se contemplar a LC 104/01, o que se observou foi algo cabalmente diverso da interpretação que, talvez, se lhe tivesse querido atribuir a Administração Tributária.

Na verdade, se afastadas as impropriedades já citadas⁴⁷, verifica-se que a LC 104/01 veio corroborar com proteção dada pelo ordenamento ao fato gerador tributário. Veja-se que a leitura correta da norma leva-nos à conclusão de que:

A autoridade administrativa deverá desconsiderar atos, consubstanciados na prática de simulação para ocultação do fato gerador da obrigação tributária, em nome do princípio da verdade material dos fatos, ensejando, assim o lançamento fiscal.

Ora, isto em nada se afasta do, por nós chamado, escudo protetor do fato gerador, assim como em nada se afina com a *intentio* do projeto de lei que falava em *combate aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito*.

Por isso, cabe-nos o asserto de que se a norma tem questões a serem superadas de *incongruência legislativa e constitucional*, como vemos por certo que tem, não logrou correspondência à fama que se lhe atribuiu de norma antielisiva. Tratou-se, no abalizado dizer de Ricardo Mariz de Oliveira⁴⁸, em verdade, de norma antievasiva, ao que, neste aspecto, salvo melhor juízo, vemos como norma que trouxe desserviço público, uma vez que acabou por interferir no regime de lançamento para casos de simulação, resumido pelo citado inciso VII do artigo 149 do CTN, limitando sua aplicação à edição de norma futura, disciplinadora dos procedimentos administrativos.

4. Conclusões Finais

1. Não se pode considerar a norma disposta no parágrafo único do artigo 116 do CTN como norma antielisão, mas anti-simulação, ou, noutra terminologia, antievasão.

2. Além da necessária conclusão de norma anti-simulação, deve-se ressaltar que o indevido acatamento como norma antielisiva configurar-se-ia em verdadeiro *desvio de finalidade*, uma vez que admitir-se-ia a desconsideração de ato jurídico pela Administração, em contraposição à legalidade tributária.

Da mesma forma, é ato de desvio de finalidade a admissão de que a autoridade administrativa *pode* levar em consideração a *finalidade* ou o *aspecto subjetivo* do ato, a despeito de sua efetividade.

Para tal asserto, elucida o tema o magistério de Celso Antônio Bandeira de Mello⁴⁹:

“... entende-se por desvio de poder a utilização de uma competência em desacordo com a finalidade que lhe preside a instituição”.

Daí se indaga: se a *autoridade administrativa deve desconsiderar atos simulados*, qual seria a finalidade desse *dever-poder*? Se a resposta for, simplesmente, finalidade arrecadatória, teremos uma conseqüência; se a resposta for que a finalidade é a aplicação, de ofício, da lei tributária, outra conseqüência, cabalmente diversa, subsistirá.

⁴⁷ Sobre a impertinente atribuição de função administrativa de observar a finalidade de atos, assim como sobre a vulneração do princípio constitucional da lei complementar.

⁴⁸ Oliveira, Ricardo Mariz de. “Reinterpretando a Norma Antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 76, São Paulo, Dialética, janeiro de 2002, p. 101.

⁴⁹ Mello, *op. cit.*, pp. 65, 86, 87 e 248.

Temos como claro que a simples finalidade arrecadatória nunca pode fundamentar a atividade da Administração, tanto pelo sistema de exigibilidade do crédito, disciplinado pelo CTN, como pelo sistema político instituído pela Constituição da República, que estabelece tripartição de funções do Estado (CF, art. 2º). Portanto, quem deve mensurar a necessidade de recursos é o legislativo, que, para tal finalidade, cria norma jurídica de sua produção: a lei. A Administração deve, isto sim, aplicar a lei. No momento em que a arrecadação prevalece sobre a aplicação da lei, fica nítido o desvio de função ou, na lição de Bandeira de Mello, o *desvio de poder pela utilização de uma competência em desacordo com a finalidade*.

Por isso o descabimento da discricionariedade administrativa no parágrafo único do artigo 116 no sentido que se quis impor o intróito da LC 104/2001.

3. O acatamento do entendimento que o Fisco parece ter desejado emprestar à norma do parágrafo único do artigo 116 do CTN corresponderá à nítida extrapolação da função administrativa, sendo factível a materialização de inconstitucionalidade por *desvio de poder do Legislativo*. Sobre tal ponto, Roque Antonio Carrazza bem esclarece⁵⁰:

“De fato, inexistente competência sem limites, uma vez que o Estado de Direito não se compadece com a atuação arbitrária, ou seja limitada apenas pelos desígnios do produtor da norma.

... A discricionariedade legislativa - como, de resto, qualquer tipo de discricionariedade - possui fronteiras e limites. Ultrapassados, ingressa-se na seara da arbitrariedade, que tipifica uma violação de direito, no sentido próprio da expressão.

A ilegitimidade no uso de uma competência discricionária (aquilo que Renato Alessi chama de ‘motivos ilegítimos’ - *Instituciones de Derecho Administrativo*, tomo I, trad. de Bucaventura Pellisé Prates, Barcelona, Bosch, Casa Editorial, 1970, p. 331 - permitir-nos-ia falar, no caso, em desvio de Poder Legislativo).”

Carrazza também esclarece que não se pode pretender uma prova cabal da ocorrência do desvio de poder, que pode ser constatado por uma série de indícios e elementos circunstanciais.

A nosso ver, de tais indícios e elementos circunstanciais não podem ser apartados nem a origem, nem a justificativa do Projeto da Lei Complementar 104/01, citado anteriormente e ora reproduzido:

“A inclusão do parágrafo único ao artigo 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que *permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão*, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o *combate aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito*.”⁵¹

Tais aspectos, somados ao contexto do noticiário jornalístico que antecedeu a edição da referida lei complementar, assim como à MP 66/2002, que a sucedeu, contando-se, também, com o desalinho com o regime jurídico da atividade da Administração, apresentado pelo CTN, podem ser alçados a evidências suficientes para a caracterização da inconstitucionalidade por desvio de poder legislativo.

⁵⁰ Carrazza, *op. cit.*, pp. 252 e 253.

⁵¹ Destaques no texto por nós introduzidos.

4. Ressalvadas as pesadas impropriedades citadas, a LC 104/01 veio a corroborar com proteção dada pelo ordenamento ao fato gerador tributário, salvo, ainda, pelo desalinho com o inciso VII do artigo 149 do CTN, explanado a seguir.

5. O parágrafo único do artigo 116 do CTN interferiu no regime de lançamento para casos de simulação (resumido pelo citado inciso VII do artigo 149 do CTN), limitando sua aplicação à edição de norma futura, disciplinadora dos procedimentos administrativos, função que, na esfera da União, quis exercer a MP 66, de 29 de agosto de 2002. O acatamento de tal exigência configura-se em verdadeiro retrocesso administrativo, inferindo nulidade a um sem-número de decisões administrativas.

6. A efetivação do procedimento administrativo pela MP 66/02⁵², por absoluta impertinência constitucional e prática, nunca poderia ter sido por meio de medida provisória, devendo se dar, isto sim, por meio de lei complementar, dado à relevância da matéria, constitucionalmente reservada à lei complementar e à complexidade da fiscalização na Federação brasileira, que possui 26 diferentes Estados e mais de 5.500 diferentes Municípios.

Por outra, deve-se asseverar que, ainda que tivesse sido legalizada a disciplina da MP 66 para os procedimentos do parágrafo único do artigo 116 do CTN, a utilização de tal regimento pelos Estados e Municípios não seria autorizada pelo artigo 108 do CTN, que permite à autoridade administrativa fazer uso da analogia na aplicação da legislação tributária, na ausência de norma expressa, justamente pela subordinação deste regramento ao princípio da lei complementar tributária (Constituição da República, art. 146). Além disso, há que se considerar o § 1º do citado artigo 108, que proíbe o emprego da analogia para a exigência de tributo não previsto em lei. Ora, a autoridade administrativa estadual ou municipal que usasse por analogia a MP 66 como *iter* para desconsiderar um ato ou negócio juridicamente não tributável, por óbvio, teria seu ato consubstanciado na exigência de tributo originalmente não previsto em lei, vulnerando a norma proibitiva do § 1º do artigo 108.

7. Absoluta impossibilidade da aplicação do princípio da solidariedade (CF, art. 3º, I) ao ato de lançamento, tanto porque este está jungido à estrita legalidade (CTN, art. 142), como porque aquele princípio é destinado ao Estado legislador.

8. Para o ato de lançamento há supremacia absoluta do princípio da legalidade (CF, art. 5º, II, art. 150, I e art. 97, III, IV e V do CTN).

9. A legalidade se perfaz de elemento essencial e, portanto, do meio certo em nossa República para que haja tanto a manifestação da igualdade, quanto da solidariedade.

10. A legalidade foi legitimada como o instrumento introdutor das normas no regime republicano. É, *ipso facto*, o meio certo a assegurar o Estado Democrático de Direito, respeitando a dignidade da pessoa humana, fundamento do Estado e dos direitos individuais e sociais.

⁵² Ressalte-se que não foi convertida em lei, tendo, portanto perdido a validade, a parte da MP 66/02 que estabelecia os procedimentos administrativos referidos no parágrafo único do artigo 116 do CTN.