

## *A inconstitucionalidade da norma anti-elisão*

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (\*)

O artigo 116 do Código Tributário Nacional foi alterado pela L.C. n. 104/2001, passando a ter a seguinte redação:

“Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os 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;

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

**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”.

O acréscimo à Lei n. 5172/66 foi o do parágrafo único.

Toda a doutrina, que se opôs ao referido dispositivo, entendia que a hipótese seria de “simulação” e que, mesmo neste caso, deveria, pelo “princípio da estrita legalidade”, haver imputação normativa, ou seja, a desconsideração só poderia decorrer de hipótese legal.

Escrevi sobre a figura superativa no direito tributário o seguinte:

“Embora sejam muitas as facetas da teoria da desconsideração da pessoa jurídica, no Direito Comparado, no Brasil restringe-se sua discussão a duas grandes vertentes, ou seja, à teoria extensiva e à teoria limitativa.

Pela primeira, sempre que os atos praticados,

por intermédio da pessoa jurídica, refugirem-se os limites de sua personificação, tais atos não seriam inválidos, mas ineficazes para aquela forma, embora ganhando eficácia atributiva a outra conformação jurídica. O superamento da pessoa jurídica decorreria de sua inadequação no receber a forma pretendida pelas partes, forma esta incapaz de tirar a validade jurídica do negócio acordado, mas recebendo tais atos jurídicos outro tratamento jurisprudencial ou legislativo.

Pela teoria limitativa, a desconsideração seria necessariamente formulação jurisprudencial, visto que a previsão legal da hipótese desconsiderativa já representaria tratamento legislativo pertinente, razão pela qual não hospedaria a teoria da desconsideração, mas apenas uma singela teoria de imputação dos efeitos legais aos atos normados.

As duas correntes possuem, no Brasil, adeptos de escol, quase sempre, em sua versão privativista, ou seja, naquela em que a lacuna legal é preenchida pelo fenômeno superativo ou a previsão legal já lhe dá tratamento pertinente.

O aspecto de interesse, todavia, é que a desconsideração da pessoa jurídica prevê a utilização da personificação de forma inadequada. Os atos são praticados pela sociedade, mas nela não têm os reflexos pretendidos, embora válidos, pois superam a conformação legal de suas virtualidades.

Tais rápidas pinceladas permitem, de plano, duas considerações que demonstram sua inaplicabilidade ao caso concreto.

A primeira delas diz respeito às correntes mencionadas, ou seja, a da teoria ampla, que hospeda a formulação jurisprudencial ou legislativa, ou a estrita, que a reduz à formulação jurisprudencial, entendendo que a legislativa se vincula à teoria da imputação legal.

Ora, se tivéssemos que levar em consideração a segunda delas, esta seria inaplicável ao Direito Tributário, em face dos princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada ou reserva absoluta legal, posto que, **sem previsão legal**, não há possibilidade de exigir-se qualquer tributo. Ora, segundo a teoria restritiva, o fenômeno

desconsiderativo decorre de elaboração jurisprudencial (efeitos constitutivos) e não de tratamento legislativo específico.

Por essa razão, LAMARTINE CORRÊA DE OLIVEIRA, que a alberga em parte, em seu excelente "A dupla crise da pessoa jurídica", não dedica qualquer espaço aos problemas tributários" (*Direito Público e Empresarial*, Edições CEJUP, 1988, pp. 61/62).

Outros, todavia, adotaram a inteligência de que a "simulação", por incorporar uma intenção lesiva e, portanto, dolosa, poderia decorrer de formulação pretoriana, ou seja, o Judiciário poderia desconsiderar o abuso de figura dolosa.

O artigo 13 da Medida Provisória n. 66/02, todavia, encampou a seguinte redação:

"Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.

**Parágrafo único.** O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação",

e o artigo 14 a que se segue:

"São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

- I. falta de propósito negocial; ou
- II. abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou do negócio jurídico dissimulado”.

A Medida Provisória n. 66/2002 conseguiu, pois, conciliar ambas as correntes no sentido de que a inconstitucionalidade é manifesta, por criar hipótese de desconsideração para contribuinte que

- 1) cumprir a lei
- 2) sem dolo
- 3) sem fraude
- e
- 4) sem má-fé.

Em outras palavras, o legislador solitário da Medida Provisória n. 66/02 afastou os casos de “simulação”, para criar hipótese de desconsideração em que o princípio da legalidade é simplesmente suprimido do Direito Tributário e substituído pelo “princípio do palpite fiscal”, que passa a tornar-se a espinha dorsal do sistema tributário. Os humores, preferências, antipatias ou mesmo a ignorância jurídica dos agentes fiscais é que prevalecerão para fulminar comportamentos adotados pelos contribuintes, que sem fraude, dolo ou má-fé, cumpriram, rigorosamente, a lei que lhes propiciou tratamento tributário menos oneroso, lei esta aprovada por um Congresso com 503 deputados escolhidos pelo povo e 81 senadores eleitos pelos Estados.

Mais do que isto. O mencionado artigo estabelece que a desconsideração da conduta do bom contribuinte, — *que sem dolo, fraude ou má-fé cumpriu a lei promulgada pelo Congresso Nacional*— só ocorrerá para efeitos tributários, continuando aquela operação, realizada, repito, pelo bom contribuinte, a valer para todos os outros ramos do direito, inclusive para as diferentes esferas do poder tributante.

Se a Receita Federal desconsiderar para efeitos de imposto sobre a renda, uma doação, estabelecendo tratar-se de uma compra e venda, como a doação não se desnatura como tal perante o Direito Civil, o fisco estadual poderá exigir o imposto de sua competência, por se tratar de transmissão não onerosa. Já o Fisco Municipal poderá, a exemplo do Federal, considerar o negócio jurídico como compra e venda, exigindo, simultaneamente, o imposto por transmissão onerosa. Desta forma, a doação seria e não seria doação e a compra e venda seria e não seria compra e venda. Cria-se uma espécie de negócio jurídico “*gay*” em que é e não é, ao mesmo tempo, instaurando-se a insegurança jurídica e submetendo-se o contribuinte a múltipla tributação sobre o mesmo objeto.

Em que pese a violência da imagem, é o que se pretendeu, ao impedir que o contribuinte sem dolo, fraude ou má-fé utilize-se da forma menos onerosa de

tributação, em havendo lei que o permita.

Um outro exemplo das distorções que podem ocorrer é a aquisição de equipamentos de uma empresa por outra, se o fisco entender que se deve desconsiderar a compra de bens, transformando-a em compra da empresa, com a conseqüente sucessão tributária. Nesta hipótese, para efeitos comerciais, a empresa compradora teria apenas comprado equipamento da vendedora, que continuaria a existir. Para efeitos tributários, porém, haveria sucessão, com as responsabilidades da vendedora sendo transferidas para a "sucessora"!!!

Ora, o princípio da legalidade é estrito, no Direito Tributário. Não sem razão, à legalidade relativa do art. 5º, inciso I, o constituinte impôs, no campo da tributação, a legalidade rígida do artigo 150 inciso I, ambos os dispositivos assim redigidos:

"Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

....

II. ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei";

"Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I. exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

Em 1982, coordenei Simpósio, aberto pelo Ministro Moreira Alves, sob o tema "Princípio da Legalidade", com a participação dos seguintes autores: AÍRES FERNANDINO BARRETO, ANNA EMÍLIA CORDELLI ALVES, ANTONIO JOSÉ DA COSTA, AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, CARLOS CELSO ORCESI DA COSTA, CECÍLIA MARIA PIEDRA MARCONDES, CÉLIO DE FREITAS BATALHA, DEJALMA DE CAMPOS, DIRCEU ANTONIO PASTORELLO, EDDA GONÇALVES MAFFEI, FÁBIO DE SOUSA COUTINHO, GILBERTO DE ULHÔA CANTO, HUGO DE BRITO MACHADO, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, WAGNER BALERA, YLVES JOSÉ DE MIRANDA GUIMARÃES, YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA e YOSHIKI ICHIHARA, no livro então editado *Caderno de Pesquisas Tributárias - volume 6 - Princípio da Legalidade* (Ed. Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária), tendo o plenário do evento concluído que:

"1ª pergunta: O direito tributário brasileiro consagra a reserva formal da lei ou apenas a reserva absoluta?

**Resposta** – O direito tributário brasileiro consagra ambas as reservas, entendendo-se por reserva formal da lei o fato de ser indispensável ato legislativo (art. 46/III até VI da C.F.) como veículo para instituir ou alterar tributo, e como reserva absoluta o fato de competir à lei a descrição de todos os elementos do tipo tributário (tipo cerrado). ...” (grifos meus) (*Caderno de Pesquisas Tributárias* – vol. 7, p. 269).

Sobre a matéria, já escrevi:

“Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua SAINZ DE BUJANDA (*Hacienda y derecho*, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas — e principalmente — o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da “*lex scripta*”, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da “*lex stricta*”, própria da reserva absoluta. É ALBERTO XAVIER quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p.39): “E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*), na terminologia de WERNER FLUME, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*handlungsnormen*), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento”.

YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA, em obra por nós coordenada (“Legislação tributária, tipo legal tributário”, in *Comentários ao CTN*, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita

legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de HAMILTON DIAS DE SOUZA (*Direito Tributário*, Bushatsky, 1973, v. 2) e GERD W. ROTHMANN ("O princípio da legalidade tributária", in *Direito Tributário*, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário, permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do "*numerus clausus*", veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo, torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja e, finalmente, pelo princípio da determinação, conceitua, de forma precisa e objetiva, o fato imponível, com proibição absoluta às normas elásticas (*Res. Trib.*, 154:779-82, Sec. 2.1, 1980)" (*Curso de Direito Tributário*, Coedição CEEU/FIEO, Editora Saraiva, 1982, pp. 57/58).

Comentei, por outro lado, o artigo 150, inciso I, da C.F., dizendo que:

"A lei tributária, todavia, deve preencher os requisitos da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta de lei formal.

Por estrita legalidade, como já disse anteriormente, mister se faz a integração absoluta do comando legal à hipótese conformada, não se admitindo a integração analógica ou a interpretação extensiva para alargar o espectro de atuação da norma tributária.

A flexibilidade, própria do princípio da legalidade no direito privado, não serve de modelo para o direito tributário.

O segundo princípio é o da tipicidade fechada. O tipo, por inteiro, deve estar plasmado na lei, do

que decorre que, por ele, a norma impositiva elege o tipo do tributo (subprincípio da seleção), veda a utilização da analogia (subprincípio do "*numerus clausus*"), torna a situação fática distinta de qualquer outra (subprincípio do exclusivismo) e conceitua, de forma precisa, o fato imponível (subprincípio da determinação).

Por fim, a reserva absoluta da lei formal não permite que se projete, no definir o alcance da norma, reserva legal capaz de atingir outras situações não previstas à época, nem se outorgando ao poder executor da norma discricionariedade própria da maioria dos atos administrativos. O ato administrativo tributário é necessariamente vinculado, sem espaço para a criação não-legislativa de hipóteses integrativas" (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º vol. Tomo I, Saraiva, 2001, pp. 157/158).

Creio que, se se admitir a constitucionalidade do artigo 13, pode-se revogar toda a Constituição, pois não só a segurança jurídica (art. 5º, "*caput*") terá sido implodida e a separação e harmonia entre os Poderes da República eliminada, como o próprio princípio da legalidade nada valerá, porque os governos, em vez de revogarem a lei tributária que lhes não agrada, determinarão aos agentes fiscais que seja desconsiderado o ato do Legislativo e aplicado o tratamento que for de sua preferência, dizendo: "lei, ora lei".

Por fim, é de se lembrar que, nos países em que se adota a norma anti-elisão, a reação da sociedade foi tão grande que o próprio Fisco praticamente não a aplica, como é o caso da Espanha, Portugal, França ou Alemanha. E, nestes países, o ônus da prova cabe ao Fisco e não ao contribuinte.

Creio que urge uma cruzada nacional para salvar o sistema tributário de medidas tão totalitárias como esta, cuja violência, não me lembro, em 44 anos de advocacia tributária, de ter visto, mesmo à época em que os direitos dos cidadãos eram menos reconhecidos.

Ou o Brasil elimina, hoje, a ditadura fiscal ou a ditadura fiscal terminará com o futuro do Brasil.

São Paulo, 12 de Setembro de 2002.

---

(\*) IVES GANDRA DA SILVA MARTINS é Professor Emérito das Universidades Mackenzie, Paulista e Escola de Comando e Estado Maior do Exército, Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de São Paulo e do Centro de Extensão Universitária - CEU.

---