

Da norma anti-elisão

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (*)

O artigo 150, inciso I, da Constituição Federal versado está com a seguinte dicação:

“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”.

Exterioriza, portanto, garantia fundamental, que é cláusula pétrea, à luz do § 4º, inciso IV, do artigo 60, cujo discurso transcrevo:

“§ 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
IV – os direitos e garantias individuais.” ⁽¹⁾

⁽¹⁾ Comentei o § 4º, inciso IV, como se segue: “Em posição diversa, entendo que os direitos e garantias individuais são aqueles direitos fundamentais plasmados no texto constitucional — e apenas nele — afastando-se, de um lado, da implicitude dos direitos não expressos ou de veiculação infraconstitucional, assim como restringindo, por outro lado, aqueles direitos que são assim considerados pelo próprio texto e exclusivamente por ele.

Assim sendo, o artigo 150 faz expressa menção a direitos e garantias individuais, como tais conformados no capítulo do sistema tributário. Tal conformação, à evidência, oferta, por este prisma, a certeza de que está ela no elenco complementar do artigo 150 e, por outro, que é tido pelo constituinte como fundamental.

Por tal perfil, apenas os direitos e garantias individuais expressamente expostos no artigo da Constituição seriam cláusulas pétreas.

O Supremo Tribunal Federal parece ter hospedado tal exegese no momento em que não acatou, como cláusula pétrea, o direito individual do contribuinte a estar assegurado por um sistema tributário inelástico, com a válvula de escape decorrente da competência residual da União, visto que não era expressa a cláusula.

Na ocasião, a E.C. nº 3/93, entretanto, foi tizada por aqueles que defendiam que os direitos individuais não seriam cláusulas pétreas, pois o S.T.F. acatou as cláusulas expressas.

Assegurou, pois, o Pretório Excelso, os contribuintes, ao reconhecer a prevalência do explícito princípio da anterioridade, ou seja, o direito de não ser tributado no mesmo exercício, apesar de a exigência ser decorrente de emenda constitucional. Não estendeu, todavia, esse reconhecimento ao princípio implícito de não ser incidido por nenhum outro tributo que não aquele da competência residual, por decorrente do princípio do “sistema fechado e inelástico”.

O princípio da legalidade, no próprio texto da lei suprema, já fora consagrado no mais relevante artigo da Constituição, que é aquele que garante os direitos individuais, função primacial do Estado de Direito assegurar.

O artigo 5º, inciso II, está assim redigido:

“Art. 5º ...

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

Teoricamente, não haveria, portanto, necessidade de o constituinte reproduzir o mesmo dispositivo no capítulo do sistema tributário, se não objetivasse dar conteúdo mais denso ao princípio. Como a Constituição não contém palavras inúteis nem repetições desnecessárias, o princípio da legalidade lata e flexível, a que se refere o artigo 5º, inciso II, é compactado em princípio de legalidade absoluta e inflexível no artigo 150, inciso I, que exterioriza, inclusive, consequências tipológicas também inextensíveis e reserva inelástica da lei impositiva.

Em outras palavras, o artigo 150, inciso I, torna constitucionais os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal no direito tributário brasileiro. ⁽²⁾

Por ser a norma tributária uma norma de rejeição social, em que a sanção é norma primária, como sinalizou Kelsen –sem ela ninguém cumpriria a obriga-

Tal sinalização do S.T.F., à nitidez, facilitou a conformação mais nítida dos limites da petrificação normativa no concernente aos direitos e garantias individuais.

Como se percebe, a Suprema Corte sinalizou os limites das garantias e direitos individuais, estabelecendo que a Constituição Federal, para cada direito, assegurou o exercício de uma tutela, isto é, há uma garantia para cada direito elencado na lei maior.

Desta forma, direitos e garantias individuais explícitos, no texto supremo, são imodificáveis por emenda” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 4º volume, Tomo I, Ed. Saraiva, 1999, pp. 414/416).

⁽²⁾ MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO assim comenta o artigo 150, inciso I: “Este é um princípio fundamental para a segurança do patrimônio particular. Por força dele, apenas a lei, que traduz a vontade geral, pode impor tributo, ou aumentar tributo, sobre o patrimônio particular.

Este princípio é dos que consagrou a Magna Carta, em 1215. Com efeito, deflui deste documento a exigência do prévio consentimento dos contribuintes, por seus representantes, para a instituição de todo e qualquer tributo. Assim, durante séculos, a principal função do Parlamento inglês foi a de consentir (ou não) nos tributos reclamados pelo monarca. E foi negociado a propósito desse consentimento, pedindo contas do dispêndio de tributos anteriormente consentidos, discutindo o emprego do tributo a ser instituído, que essa Assembléia foi pouco a pouco alargando a sua esfera de competência (v. meu *Curso de Direito Constitucional*, 19ª ed., SP, ed. Saraiva, 1992, p. 244). Em razão dessa tradição, sustentei, a respeito da Constituição anterior, que somente lei formal poderia instituir ou aumentar tributo. A jurisprudência e a maior parte da doutrina, todavia, inclinaram-se pela tese de que todo ato com força de lei poderia instituir ou aumentar tributo. Esta parece ser a solução a ser seguida em face desta Constituição, como aponta Ives Gandra Martins (*Comentários*, cit., v.6, t.1, p. 145 e ss)” (*Comentários à Constituição de 1988*, volume 3, ed. Saraiva, 1994, pp. 99/100).

ção tributária, visto que, em todos os espaços geográficos e períodos históricos, o tributo é destinado não apenas a fazer do Estado um prestador de serviços públicos, mas um mantenedor de privilégios e benefícios exclusivamente a favor dos detentores do poder— é que, sabiamente, o constituinte, ao mesmo tempo em que assegurou ao Estado os recursos que se auto-outorga, garantiu ao contribuinte, que, sem lei, não há possibilidade de exigência tributária. ⁽³⁾

A própria reiteração que consta do texto supremo, de que a “exigência” e a “elevação” de tributos só podem decorrer de lei, teve a inequívoca intenção de afastar qualquer veleidade do poder impositivo, muito embora toda a “elevação” represente uma nova exigência, o que permitiria interpretar que esta hipótese já estaria implícita no vocábulo “exigir”.

Sobre esta inelasticidade do princípio para a exigência de tributos, 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,

⁽³⁾ Escrevi sobre a norma de rejeição social: “KELSEN e COSSIO travaram, no passado, intenso debate para definir se as normas sancionatórias seriam primárias ou secundárias, entendendo aquele que seriam necessariamente primárias, por assecutorias daquelas de comportamento, e este que seriam secundárias, posto que a lei é feita para ser cumprida e não pode ser estudada a partir de sua patologia jurídica.

No concernente à divisão em normas de aceitação social e de rejeição social, o dilema se compõe na medida em que as normas de aceitação social têm nas sanções instrumental repressivo de rara aplicação, posto que as normas de comportamento seriam cumpridas mesmo que não houvesse penalidades.

As denominadas leis naturais – na moderna concepção de direito natural, que não se choca com o direito positivo, visto que há normas que o Estado apenas reconhece e outras que cria – são, quase sempre, normas de aceitação social. O respeito ao direito à vida é típica norma de comportamento, que seria cumprida pela maior parte de qualquer população, mesmo que sanção não houvesse. Para tais normas compreende-se que as normas sancionatórias sejam secundárias, visto que o brilho das normas primárias ou de comportamento por si só assegura a força de sua aplicação e aceitação pela comunidade. Desta forma, quanto às normas de aceitação social, COSSIO tem razão, sendo a norma sancionatória mero apêndice de aplicação restrita aos desajustados sociais.

O mesmo não acontece quanto às normas de rejeição social. Nestas, prevalece a necessidade da norma sancionatória, única capaz de fazer cumprida a norma de rejeição social.

O tributo, como o quer PAULO DE BARROS CARVALHO, é uma norma. É uma norma de rejeição social. Vale dizer, sem sanção não seria provavelmente cumprida. A sanção é que assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, visto que a carga desmedida que implica traz, como consequência, o desejo popular de descumprir-la.

Tanto assim é que um contribuinte, que seria incapaz de matar alguém, mesmo que não houvesse norma sancionatória, muitas vezes, é tentado a não pagar tributos, só o fazendo em face do receio de que a norma sancionatória lhe seja aplicável.

É que todos os contribuintes sabem que pagam mais do que deveriam pagar para atender às necessidades menores dos detentores do poder.

Assim sendo, no que diz respeito às normas de rejeição social, parece-me que a teoria kelseniana tem maior propriedade, visto que a norma sancionatória é, evidentemente, a assecutoria de norma tributária” (*Sistema Tributário na Constituição de 1988*, Ed. Saraiva, 1998, pp. 11/12).

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 toírna aquela situação fá-

tica distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja: e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato imponível, com proibição absoluta às normas elásticas (Res. Trib., 154:779-82, Sec. 2.1, 1980).”⁽⁴⁾

O artigo 116, portanto, vem ferir frontalmente o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, que é cláusula pétrea. No passado, tentativa semelhante foi envidada pelo art. 51 da Lei 7.450/85 contra o princípio da estrita legalidade sem encontrar amparo na jurisprudência e na doutrina, à luz do mesmo raciocínio aqui exposto, de inextensibilidade do princípio da legalidade em matéria tributária, também consagrada na carta anterior.⁽⁵⁾

⁽⁴⁾ *Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 1982, pp. 57/58.

⁽⁵⁾ Escrevi sobre o artigo 51, com a seguinte dicção: “Art. 51 – Ficam compreendidos na incidência do Imposto de Renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do Imposto de Renda”, o que se segue: “Entendo seja um artigo inútil, sobre ter sido redigido com técnica legislativa canhesta e cientificamente imprópria.

O artigo 51 da Lei 7.450/85, de início, apresenta hipótese geral a depender de regulação, que, por ser de direito tributário, só poderia ser feita por outra lei.

Vale dizer, o artigo 51 declara que genéricas hipóteses impositivas poderão ser criadas no campo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, visto que não determina alíquotas, nem cuida do aspecto pessoal da obrigação tributária. À evidência, não sugere delegações de atribuições, de resto proibidas pelo § único do artigo 6º da EC nº 1/69, com o seguinte discurso: “§ único. Salvo as exceções previstas nesta Constituição, é vedado a qualquer dos Poderes delegar atribuições; quem for investido na função de um deles não poderá exercer a de outro”.

Entre as exceções tributárias constantes da Carta Magna, encontram-se os impostos sobre importação, exportação e produtos industrializados, além das contribuições especiais.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza não está excepcionado entre as hipóteses de delegação constitucional.

Se o artigo 51, veiculando princípio genérico, depende de legislação específica para ganhar eficácia, à nitidez, é um artigo programático. Os dispositivos programáticos, todavia, podem ser plasmados no texto constitucional ou, no máximo, enquanto meramente explicativos do texto supremo, na lei complementar. Jamais, na lei ordinária.

Se uma lei ordinária programática depende de outra lei ordinária para ganhar vida, é como se nunca tivesse existido, visto que a força da aplicação de seu programa decorreria da segunda lei que lhe deu eficácia e não da força de sua exteriorização. Ora, por serem veículos do mesmo nível, à evidência, a segunda lei poderia nascer independentemente da primeira, cuja eficácia é, portanto, nula.

Se o artigo 51 pretende, pois, ser apenas princípio programático, sua inocuidade é inequívoca, posto que não cria nada de impositivo, nem no tocante ao direito privado, que continuaria obrigando nos limites de suas forças, sendo despicando o novo comando, nem no direito futuro, que para surgir precisaria de novo comando.

Se, todavia, não se admitir o artigo 51 como inútil princípio programático ordinário, mas como comando impositivo ordinário, esbarrar-se-á nos princípios da tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva absoluta de lei formal, na medida em que a sua excessiva generalização tornaria inútil toda a legislação existente, visto que à todas as hipóteses legais definidas em seus variados aspectos (temporal, material, espacial e pessoal) acrescentar-se-ia uma hipótese genérica, abrangendo todas as reguladas e aquelas não reguladas e mesmo possíveis hipóteses desconhecidas à época de sua elaboração.

Com efeito, o referido dispositivo, assim redigido

“Art. 116 ...

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”,

despoja o Congresso Nacional do poder de produzir a lei tributária e transforma o agente fiscal em verdadeiro legislador, para cada caso aplicando, não a lei parlamentar, mas aquela que escolher. Afeta, o artigo 116, uma outra cláusula pétrea (artigo 60, § 4º, inciso II), que é a separação dos poderes, pois auto-

Por abranger todas as hipóteses, ou o comando normativo se tornaria inútil ou tornaria inúteis os demais.

Ocorre, todavia, que falta à hipótese do artigo 51 os elementos quantitativo e qualitativo da imposição, razão pela qual, mesmo que se pretendesse aplicá-lo, a insuficiência do perfil conformado o tornaria inviável.

Se não é, portanto, comando auto-aplicável e se o sistema jurídico tributário não comporta delegação de atribuições para o imposto sobre a renda, não podendo haver princípios programáticos em legislação ordinária, à nitidez, evidência é um artigo inútil.

Sobre ser inútil, é mal redigido.

Confunde, de início, rendimentos e ganhos de capital, visto que não diferencia aquilo que é renda do capital, sem perda deste, daquilo que vem a ser renda da transferência do capital, em que a doutrina reconhece o denominado ganho. A insegurança do legislador é de tal ordem que faz menção, para subsumi-los à norma, “a qualquer que seja sua denominação”.

No ganho de capital, o benefício decorre da existência de lucro na alienação do próprio capital. No rendimento do capital, o capital é preservado e gera benefício por seu aproveitamento. É a doutrina do “Fruit and Tree”, em que a venda do fruto é rendimento do capital e da árvore com lucro, ganho de capital.

O dispositivo, na sua insuficiência jurídica, confunde ambos, tornando-os amalgamados em discurso pobre e canhestro.

Na seqüência, o dispositivo abre leque de possível imposição tão largo, que seria caso de perguntar se seu campo de abrangência ficaria restrito aos limites do disposto no artigo 43 do CTN ou se estaria criando outras formas de tributação, além daquelas expostas no direito complementar.

Por fim, o artigo 51 sugere imposição penal, cuja legalidade alicerça-se em terreno movediço, visto que a teoria da “tributação penal”, sugerida no direito pátrio por FÁBIO FANUCCI continua a receber forte oposição, em face do artigo 3º do CTN, muito embora o artigo 113 nivele a penalidade ao tributo, ao esculpir a figura da obrigação tributária.

Considero, pois, o artigo 51 sem sentido e sem alcance no ordenamento jurídico sobre o imposto concernente à renda e aos proventos de qualquer natureza. Por uma interpretação estritamente jurídica, é inútil e inócua.

Não é veiculado, por outro lado, em linguagem técnica, nem alberga concepções científicas das figuras de que trata, com o que à inocuidade anterior, acrescente-se a péssima veiculação vernacular.

Respondo, pois, considerando-o inútil, mas se fosse de imediata aplicação, seria de notória inconstitucionalidade, por violar os princípios constitucionais explícitos da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta de lei formal” (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13, Coedição CEU/Resenha Tributária, 1988, pp. 138/145).

riza o representante do Fisco a deixar de aplicar a lei ao fato a que se destina e a escolher, no arsenal de dispositivos legais, aquele que resulte mais oneroso, a partir de presunção de que o contribuinte pretendeu utilizar-se da “lei” para pagar menos tributos. Como, pelo novo artigo 116, não é a lei que deverá ser aplicada à hipótese impositiva, mas sim a intenção do agente de obter mais tributos, qualquer lei, apesar de rigorosamente seguida pelo contribuinte, poderá ser desconsiderada para dar lugar à aplicação daquela que representar a maior incidência. A figura da “elisão fiscal”, diversa da “evasão” —aquela objetivando a economia legal de tributos e esta a ilegal— deixa de existir no direito brasileiro. ⁽⁶⁾

Pela nova norma, nenhum contribuinte terá qualquer garantia, em qualquer operação que fizer, pois, mesmo que siga rigorosamente a lei, sempre poderá o agente fiscal, à luz do despótico dispositivo, entender que aquela lei não vale e que o contribuinte pretendeu valer-se de uma “brecha legal” para pagar menos tributo, razão pela qual, mais do que a lei, a sua opinião prevalecerá. Se não vier a ser suspensa a eficácia dessa norma pelo S.T.F., em eventual exercício de controle concentrado, o direito tributário brasileiro não mais se regerá pelo princípio da legalidade, mas pelo princípio do “palpite fiscal”.

Em duas oportunidades, coordenei Simpósios Nacionais abertos pelo eminente Ministro **José Carlos Moreira Alves** (VI – o princípio da legalidade e XIII – elisão e evasão fiscal), em que a esmagadora maioria dos participantes (magistrados, membros do Ministério Público, agentes fiscais, professores universitários e advogados) afastou a possibilidade de norma anti-elisão, em face da necessidade de se respeitar, rigorosamente, a estrita legalidade, própria do direito tributário. ⁽⁷⁾

⁽⁶⁾ GILBERTO DE ULHÔA CANTO escreve sobre a fracassada tentativa anterior: “6.13. Portanto, o que se tem, no caso do art. 51 da Lei nº 7.450/85, é uma norma insuscetível de criar nova hipótese de incidência, pois, como já se viu, ela não define fato gerador, base de cálculo, sequer alíquota ou sujeito passivo, limitando-se a reportar-se, integralmente, não a outro(s) dispositivo(s) que tivesse(m) enunciado tais conceitos, mas sim às finalidades tidas em vista pelos agentes na prática de outros atos ou negócios, sem descrevê-los ou sequer identificá-los. Ora, como “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação” (art. 4º do CTN), sem que este seja definido não se pode identificar tributo algum. Se a remissão tivesse sido feita mediante referência a uma hipótese concretamente caracterizada em todos os elementos indispensáveis ao surgimento da obrigação tributária, teríamos uma definição satisfatória e bastante, como se viu nos itens precedentes deste estudo” (*Caderno de Pesquisas Tributárias* nº 13, ob. cit., p. 106).

⁽⁷⁾ Os *Cadernos de Pesquisas Tributárias* nº 6 e 13 dedicados aos temas “Princípio da Legalidade” e “Elisão e Evasão Fiscal” foram escritos por: “AÍRES FERNANDINO BARRETO, ANNA EMÍLIA CORDELLI ALVES, ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, ANTONIO JOSÉ DA COSTA, AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, CARLOS CELSO ORCESI DA COSTA, CARLOS VALDER DO NASCIMENTO, CECÍLIA MARIA PIEDRA MARCONDES, CÉLIO DE FREITAS BATALHA, DEJALMA DE CAMPOS, DIRCEU ANTONIO PASTORELLO, EDDA GONÇALVES MAFFEI, EDVALDO BRITO, FÁBIO DE SOUSA COUTINHO, GERD ROTHMANN, GILBERTO DE ULHÔA CANTO, HUGO DE BRITO MACHADO, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, JOÃO CAIO GOULART PENTEADO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO, PIERO VILLANI, PLÍNIO JOSÉ MARAFON, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, VITTORIO CASSONE, WAGNER BALERA, WALDIR SILVEIRA MELLO, YLVES JOSÉ DE MIRANDA GUIMARÃES, YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA e YOSHIKI ICHIHARA.”

Transcrevo as conclusões do plenário do segundo evento:

1ª PERGUNTA: Qual a diferença entre elisão e evasão fiscal e quais limites legais que separam as duas figuras?

PLENÁRIO: Elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento de tributo, por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador.

Evadir é evitar o pagamento de tributo devido, reduzir-lhe o montante ou postergar o momento em que se torne exigível por atos ou omissões do sujeito passivo posteriores à ocorrência do fato gerador.

Aprovado por maioria.

...

2ª PERGUNTA: A denominada interpretação econômica foi acolhida pelo direito tributário brasileiro?

PLENÁRIO: Assim denominada interpretação econômica não é acolhida pelo direito tributário brasileiro em razão do princípio da tipicidade, corolário do princípio da reserva absoluta de lei.

Aprovado.

...

3ª PERGUNTA: A doutrina da desconsideração da personalidade jurídica é contemplada pela legislação e jurisprudência tributárias?

PLENÁRIO: Não existe, na legislação tributária brasileira, dispositivo expresso algum que preveja a aplicação genérica da doutrina da desconsideração da personalidade jurídica.

Embora algumas decisões em matéria tributária façam referência à doutrina da desconsideração da personalidade jurídica, a jurisprudência não é conclusiva quanto à sua aplicabilidade neste campo.

Entende-se impossível a adoção da doutrina pela jurisprudência sem expressa autorização legal específica.

Aprovado por maioria.

...

4ª PERGUNTA: Qual o sentido e o alcance do art. 51 da Lei n. 7450/85?

PLENÁRIO: O artigo 51 da Lei n. 7450/85 veicula norma que prevê tributação por equivalência de resultados econômicos e, portanto, com elevado

grau de indeterminação, o que afronta o princípio da tipicidade. Aprovado por maioria.”⁽⁸⁾

Em outras palavras, até hoje, o Fisco teve o poder de deflagrar a produção legislativa e — desde que a lei não fosse confiscatória e respeitasse o princípio da capacidade contributiva— pôde usar da espada da imposição, cabendo ao contribuinte, exclusivamente, lastrear sua defesa no escudo do cumprimento da lei. Dentro da lei, tudo pode o Fisco; fora, nada.

A norma anti-elisão objetiva permitir que o Fisco imponha tributos e penas “fora da lei”, desconsiderando a lei aplicável, escolhendo o instrumento que lhe permita arrecadar mais, dando por configurada a hipótese de operação mais onerosa, mesmo que a menos onerosa tenha sido utilizada, dentro da lei, pelo contribuinte.

Pretende, como disse S.Exa., o Secretário da Receita, fechar as “brechas legais”, não da maneira legítima, através do Congresso, com projetos de lei, mas através da ação da fiscalização. Ora, as “brechas” ou são legais, e não há o que contestar, ou são ilegais, e, portanto, sempre houve tratamento legislativo para coibir o seu aproveitamento.⁽⁹⁾

É lamentável que o CTN, obra elaborada pelos mais eminentes tributaristas do país da época, tenha sido desfigurado por texto resultante de pressões do Ministério da Fazenda, em que a eliminação dos direitos do contribuinte, o alijamento da ação do Poder Judiciário (quebra do sigilo bancário sem autorização judicial) e do Poder Legislativo (norma anti-elisão, definida, não pelo Congresso, mas pelo agente fiscal) foram as tônicas dominantes, objetivando a instalação definitiva de uma ditadura fiscal no país.

SP., 07/02/2001.

⁽⁸⁾ *Caderno de Pesquisas Tributárias* n.º 14, Cod-edição CEU/Resenha Tributária, 1989, pp. 491/493.

⁽⁹⁾ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO: “O artigo 51 da Lei n. 7450/85 contém elementos vagos e indeterminados, objetivando ampla incidência do imposto sobre a renda concernente a variados tipos de ganhos e rendimentos, transparecendo a preponderância da finalidade econômica. Configura um tipo aberto, inaceitável no ordenamento jurídico plasmado no princípio da tipicidade fechada que confere segurança e certeza aos destinatários das normas impositivas” (*Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 13, ob. cit., p. 522).

^(*) 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.
