

## Análise da constitucionalidade da inserção de norma geral antielisiva na legislação tributária brasileira - Lei Complementar N° 104/2001 - Parágrafo Único do artigo 116 do CTN

Rodrigo Deon\*

o artigo presentemente apresentado, em especial parafraseando o posicionamento dos doutrinadores referidos, visa discorrer sobre a possibilidade de inserção de norma geral antielisiva no sistema legal nacional e se tal objetivo foi alcançado pela instituição do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, através da Lei Complementar n° 104/2001, 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.

Acrescenta-se, pela relevância para o entendimento do tema, a justificativa do anteprojeto da norma acima transcrita, 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.

Alguns doutrinadores aceitam como válida a criação de norma antielisiva como forma de se buscar solidariedade e justiça social, combatendo-se o abuso de direito. O assunto será abordado enfocando-se o contexto do sistema tributário nacional, considerando se nele é aceita a possibilidade de norma antielisiva, e a construção legislativa decorrente do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Alguns doutrinadores aceitam como válida a criação de norma antielisiva como forma de se buscar solidariedade e justiça social, combatendo-se o abuso de direito. Parafraseando Marco Aurélio Greco, citado por Nicolau Abrahão Haddad Neto, seguimos no entendimento, de considera abusiva a prática de negócios jurídicos com motivos exclusivamente fiscais, podendo a autoridade administrativa recusar-se a aceitar os efeitos do negócio jurídico no âmbito fiscal, embora permaneçam válidos no âmbito civil. Defende a necessidade de solidariedade e justiça social no comportamento do sujeito passivo, e a real aferição de sua capacidade contributiva, sendo esta a manifestação da aptidão para participar do rateio das despesas públicas. Novamente parafraseando Marco Aurélio Greco, temos que a legalidade formal não atinge os objetivos de solidariedade e justiça social.

Nicolau Abrahão Haddad Neto, é contrário a esta tendência de Greco, indagando sobre qual seria o direito prevalecente: a liberdade do contribuinte ou a liberdade do Estado em arrecadar? Ele não concorda com o sofisma os fins justificam os meios e sim os meios certos conduzem aos fins corretos.

Ao analisar essa questão se faz necessário falar sobre os elementos fundamentais da República Federativa do Brasil. Considerando a República como governo do povo e para o povo, conforme ensina José Afonso da Silva, a mesma não pode ser concebida sem um sistema legal advindo de quem recebeu legitimidade popular para isto: o Poder Legislativo. Neste mesmo sentido, somente o Poder Judiciário tem o dever-poder, recebido pelo poder originário, de dar aos atos jurídicos a interpretação definitiva, para julga-los ou não, subsumidos à lei.

A legalidade legitima o Estado Democrático de Direito, respeitando a dignidade da pessoa humana sendo elemento essencial na República, respeitando a igualdade e a solidariedade, não havendo espaço para a teoria do abuso do direito, permitindo até a licitude da elisão fiscal de tributos se o fizer pelos meios certos.

O abuso de direito rejeita o princípio da legalidade e o valor da segurança jurídica. Segundo os ensinamentos de Ives Gandra Martins (MARTINS, 2001, p. 235).

O abuso de direito esbarra de forma incontornável – antes de qualquer outro aspecto jurídico – na ausência de previsão legal conferindo à fiscalização autoridade para ultrapassar o limite da estrita legalidade, buscando outros elementos e subsídios para afirmar ou não a validade jurídica, ainda que sob o prisma tributário, de cada operação individualizada.

### 3. A alteração normativa no Código Tributário Nacional

Como visto, a Lei Complementar nº 104/01 acrescentou um parágrafo único no art. 116 do CTN, o qual admite, a partir de então, que os agentes fiscais poderão 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.

Num primeiro momento, cumpre observar a irrelevância da finalidade diante da efetividade do negócio jurídico celebrado. Para tanto, Nicolau Abrahão Haddad Neto (HADDAD NETO, p. 121) questiona 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, também, como se aferiria a sua finalidade.

Nesse particular, o mesmo autor prega que inexiste no ordenamento jurídico brasileiro possibilidade de absorção da doutrina do abuso de direito em relação ao direito tributário. Ademais, mesmo que se admitisse tal hipótese, seria necessário a adoção de um critério objetivo determinado por lei, exigência esta que foi omitida no dispositivo legal em comento.

De outro lado, a conduta descrita no novo parágrafo único do art. 116 do CTN descreve uma simulação, a qual encontra tratamento objetivo consubstanciado, tanto no Código Civil de 1916, quanto no Novo Código Civil. Estes estatutos prescrevem que somente pode haver simulação nas seguintes hipóteses:

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

As hipóteses supra, como depreendem, vislumbram a efetividade do ato praticado e não fazem menção alguma a intenção de simular. Conclui-se, pois, que não se pode admitir que uma conduta atípica seja considerada simulada, haja vista não haver “simulação por intenção”.

Aliás, cumpre observar que o Direito Tributário adota os mesmos procedimentos contidos no Diploma Civil brasileiro para identificar a natureza jurídica da simulação, que expressamente afasta a interpretação subjetiva do instituto, rechaçando a “teoria do abuso de direito”. Senão, veja-se o que determina o art. 142 do CTN, in verbis:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável [...].

O que se pretende demonstrar do excerto transcrito, é que a autoridade administrativa, por impossibilidade funcional, tem a incumbência de agir na execução das leis e buscar a efetividade da ocorrência do fato gerador, e não a finalidade dos atos praticados. Portanto, segundo Abrahão Haddad Neto (HADDAD NETO, p. 123):

[...] a permissão para que se leve em conta a finalidade dos atos dos sujeitos passivos da obrigação tributária extrapola a função administrativa no campo tributário, contrariando, assim, o próprio regime jurídico estabelecido pelo CTN, que admite apenas a averiguação da efetividade dos fatos.

### 3.1. Compreensão do termo “dissimular”

Dissimular significa ocultar, disfarçar determinado ato ou fato. Assim, se determinado sujeito passivo da obrigação tributária oculta a ocorrência do fato gerador, estaria ele, então, tentando aparentar a não-ocorrência. Ocorre que a simulação encontra tratamento específico no CTN, conforme prescrição no art. 149, nos seguintes termos:

O lançamento é efetuado e revisto 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; [...] (Grifo nosso)

Destarte, em se admitindo a iniciativa dos Agentes Fazendários em desconsiderar ato jurídico que compreendesse simulado, procedendo ao lançamento com discricionariedade, insofismavelmente, ditas atitudes comprometeriam o estado de segurança jurídica em nosso país. Exsurge daí, portanto, a premente necessidade que a manifestação sobre matéria de simulação em Direito Tributário seja apreciada pelo poder Judiciário, sob reserva absoluta de jurisdição. Diz-se isso porque a simulação (causa de nulidade), como já referido, tem contornos jurídicos próprios traçados pelo novo Código Civil, que no parágrafo único do seu art. 168 determina que “as nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz”.

A simulação (causa de nulidade) tem contornos jurídicos próprios traçados pelo novo Código Civil. Desta feita, é lícito concluir que, ante a unicidade do Direito e inadmissão de contrariedades normativas, a Fazenda Pública não pode se esquivar de sua obediência para comprovar a simulação, mormente porque a certeza material de sua ocorrência pode ser buscada com a provocação do Judiciário.

Aliás, diante de tal perspectiva, se o sujeito passivo ocultar a ocorrência do fato gerador, a autoridade administrativa, no lecionar de Abraão Haddad Neto (HADDAD NETO, p. 128), “[...] não tem a faculdade, mas o dever de desconsiderar o ato de simulação”.

Reputa-se oportuno frisar que a LC nº 104/01, incluindo novo texto normativo no art. 116 do CTN, não introduziu novas regras jurídicas tendentes a criar novas possibilidades de fatos geradores, haja vista que toda a disciplina sobre atos jurídicos que podem compor a situação ensejadora do fato gerador da obrigação tributária segue, obrigatoriamente, o princípio da estrita legalidade e, via de consequência, da tipicidade.

### 3.2. Os procedimentos da autoridade administrativa e a Lei Ordinária

Em suma, o entendimento do autor Abraão Haddad Neto (HADDAD NETO, p. 129), é de que a alteração normativa provocada pela LC nº 104/01, no que tange a criação de normas procedimentais via Lei Ordinária “vulnera o princípio constitucional”.

Preambularmente, chama-se a atenção de que os citados procedimentos visam que a autoridade fazendária realize o lançamento ou a sua revisão, conforme retroaludido.

Nessa esteira cognitiva, o lançamento fiscal foi disciplinado pelo art. 142 e ss. Do CTN, que cumprem o desígnio constitucional da alínea b, inc. III, do art. 146 da Carta Magna, que disciplina o uso de Lei Complementar em matéria tributária. Senão vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; [...]

Nesse diapasão, preleciona o citado autor que essa norma principiológica decorre do pacto federativo, afirmando que:

A lei complementar nº. 104/2001, 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 o princípio constitucional, delegando função matéria 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. (p. 130)

## REFERÊNCIAS

NETO, Nicolau Abrahão Haddad. Leis Complementares em matéria tributária. MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. “Elisão fiscal”. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo, nº 36, 2001.

\*Professor

Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/x/18/21/1821/>>. Acesso em: 07 mai. 2007.