

CIDE E NORMA ANTI-ELISÃO

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Examinarei, em breves considerações, duas recentes alterações da legislação tributária, uma em nível constitucional, outra pelos veículos da legislação complementar e ordinária.

A primeira diz respeito à CIDE, ou seja, à contribuição de intervenção no domínio econômico com novo perfil ofertado pela Emenda Constitucional n. 33/01.

O XXVII Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária discutiu o desenho jurídico das referidas contribuições, tendo sido, o evento, aberto pelo Ministro Moreira Alves.

Os diversos autores que escreveram para o livro com o mesmo título, acentuaram, claramente, que tais contribuições só poderiam ser utilizadas como instrumento regulatório do mercado. Alguns autores entenderam que apenas em havendo sério descompasso na economia, a instituição de tais exações é permitida, visto que são instrumentos de planejamento econômico, o qual, pelo artigo 174 da Constituição Federal, só pode ser indicativo para o setor privado.

Outros, consideraram que apenas por lei complementar poderiam ser instituídas, não sendo constitucional aquelas criadas por lei ordinária ou medida provisória.

Todos entenderam, contudo, que jamais poderão ser, tais exações, admitidas como mecanismo arrecadatório rotineiro, não podendo suprir a exaustão dos meios impositivos normais, que já elevaram a carga tributária nacional para 37% do PIB. Não se trata de forma adicional ordinária de arrecadação.

Por fim, a referibilidade a um objetivo claramente regulatório e o nível de arrecadação veiculado ao custo do processo interventivo, são elementos que também os autores consideraram necessários para a sua criação.

Foram eles: André Luiz Fonseca Fernandes, André Ramos Tavares, Carlos Henrique Abrão, Cláudia Fonseca Morato Pavan, Douglas Yamashita, Edi-

son Carlos Fernandes, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, Gustavo Miguez de Mello, Hamilton Dias de Souza, Helenilson Cunha Pontes, Hugo de Brito Machado Segundo, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Melo, Kiyoshi Harada, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Roberto Botelho Ferraz, Tercio Sampaio Ferraz Jr., Yoshiaki Ichihara e Fernando Facury Scaff.

Parece-me importante este debate no momento atual. É que as conclusões do Simpósio, em face da qualidade dos autores e participantes, certamente servirão de reflexão para magistrados e autoridades nas decisões que tiverem a tomar sobre a E.C. n. 33/01.

Um novo governo assumirá o país, em 01/01/2003, e certamente deverá propor reforma tributária que se adapte às necessidades sociais. Ocorre, todavia, que algumas idéias antiquadas têm sido propostas para a referida reforma, como a do imposto sobre grandes fortunas e a redistribuição de rendas através de tributos. Alguns áulicos de uma imposição ainda mais confiscatória defendem não uma reforma tributária, mas apenas o incremento dos tributos já existentes, como forma de aumento da arrecadação.

Creio não ser este o caminho. O único que conheço é o do respeito ao Direito, da carga tributária justa e da adoção de instrumentos impositivos com o perfil jurídico que foi plasmado na Constituição.

Parecem-me inaceitáveis violências jurídicas e as transigências com os instrumentos existentes, objetivando não reduzir a capacidade dispenditiva do governo, que é mantida graças a maus tratos que as leis tributárias impingem à sociedade.

Estou convencido que apenas o respeito intransigente à lei, por parte das autoridades, serve de exemplo para que a sociedade as observe. Creio, também, que a oitiva de especialistas é ainda o melhor caminho para a governabilidade, principalmente, no campo impositivo.

O Simpósio concluiu que:

“Qual o perfil constitucional da contribuição de intervenção no domínio econômico a que se refere o artigo 149 da Constituição Federal e quais os limites para sua instituição?

A contribuição de intervenção no domínio econômico a que se refere o artigo 149 da C.F. tem natureza tributária, devendo seu perfil ser definido em lei complementar. Esta contribuição não pode ter natureza meramente arrecadatória e deve ser instituída tendo por limite servir de instrumento de atuação regulatória da economia, respeitados a livre iniciativa (C.F., art. 170, “caput” e inciso II), a livre concorrência (C.F., art. 170, inciso IV) e o planejamento meramente indicativo para o setor privado (C.F., art. 174); esta contribuição

tem duração transitória e deve ser cobrada apenas dos integrantes do setor ao qual seja endereçada a atuação de intervenção da União”.

A outra alteração substancial deu-se com a introdução da denominada norma “anti-elisão”.

Escrevi para o livro editado pela Dialética sobre o Planejamento Tributário e a Lei Complementar n. 104/2001 estudo em que critiquei a alteração conceitual do artigo 116 do CTN.

Naquela ocasião, entendi que tal modificação feria o artigo 150, inciso I, que prestigiara o princípio da estrita legalidade ¹.

Tenho permanentemente considerado ser o princípio da estrita legalidade garantia do desprotegido contribuinte contra as tentações do Poder em aumentar, dentro ou fora da lei, o nível da carga tributária, sempre que sua capacidade de controlar despesas seja frustrada ².

Para mim a L.C. n. 104/01 nasceu inconstitucional, tendo concluído o referido estudo, com decepção e desânimo, dizendo:

“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 lhe permita arrecadar mais, dando por configurada e 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.

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” ³.

A Medida Provisória n. 66/2002 conseguiu superar, em mau trato à Constituição, de longe a Lei Complementar n. 104/2001.

Os artigos 13 e 14 da M.P. 66/2002 têm a seguinte dicção:

“Art. 13 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 subseqüentes.

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

Art. 14 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 inc. 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 negócio jurídico dissimulado” (grifos meus) ⁴.

Detecto, nos dois dispositivos, três inconstitucionalidades materiais e uma formal.

A inconstitucionalidade formal reside no fato de que os artigos 13 e 14 foram dedicados a alargar as hipóteses de simulação previstas na lei complementar 104/01, na redação que ofertou ao § único do artigo 116 do CTN, a saber:

“§ 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*” (grifos meus).

Ora, tal matéria é, inequivocamente, matéria reservada à lei complementar e jamais à lei ordinária. É de se realçar que o artigo 116, § único, declara que a lei ordinária APENAS CUIDARÁ DE ASPECTOS PROCEDIMENTAIS, o que, à evidência, não ocorreu. E, nos aspectos materiais de que cuidou, violou a Constituição, assim como o próprio comando do artigo 116 do CTN.

Neste aspecto, a lei suprema é claríssima ao declarar que apenas a lei complementar pode definir as normas gerais em matéria de legislação tributária, estando o artigo 146 assim redigido:

“Art. 146 Cabe à lei complementar:

I. dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III. *estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas*” (grifos meus).

A primeira inconstitucionalidade material reside no § único, que excluiu os casos de “simulação” previstos no artigo 116 e introduziu a “simulação” sem dolo, fraude ou má-fé!!! Nitidamente, substitui o princípio da legalidade pelo princípio do “palpite fiscal”.

Se um contribuinte agir sem dolo, fraude ou má-fé e, entre duas leis, escolher aquela que lhe for mais favorável, não há o que contestar, cabendo ao Fisco, se não lhe agradar o caminho escolhido, revogar o diploma produzido pelo Poder Legislativo que lhe deu fundamento, pelos meios legislativos constitucionais expostos nos artigos 59 a 69 da Carta Magna. Jamais por uma mera opinião do fiscal.

A segunda inconstitucionalidade está em que a desconsideração apenas surtirá efeitos “para fins tributários” — como previsto no “caput” do artigo 13 —, continuando a solução jurídica adotada a valer para os demais campos do direito. É a hospedagem — desculpem-me a irreverência — da “tributação gay”, porque o fato desconsiderado só o é para o direito tributário, continuando a valer, sem superação, para os outros ramos do direito. Isso admite que, por exemplo, uma doação continue sendo tributada pelo imposto de transmissão estadual (pois no plano civil é essa a natureza do negócio jurídico) embora possa vir a ser tributada simultaneamente pelo Município, se com base no artigo 13, vier a ser considerada como compra e venda pelo fisco municipal ou federal⁵.

A terceira inconstitucionalidade está nas hipóteses do § 1º, que enuncia duas hipóteses de desconsideração entre outras — vale dizer, qualquer outra idealizada pelo Fiscal para desconsiderar o ato jurídico poderá ser utilizada. Os princípios da tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva formal da lei são implodidos, valendo, além das hipóteses enunciadas, qualquer outra que os

cumpriria a obrigação 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” (ob. cit., p. 121).

3. Escrevi: “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 conceitual de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas (Resenha Tributária, 154:779-82, Sec. 2.1, 1980)” (ob. cit., p. 128). Foi Alberto Xavier, quem em “Tipicidade e Legalidade da Tributação”, na década de 1970, estabeleceu os quatro princípios decorrentes da tipicidade.

4. Afora o princípio da legalidade, ferem tais artigos o princípio da tipicidade fechada sobre o qual escrevi: “É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação — no que têm razão —, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental.

O ordenamento jurídico dos países civilizados hospeda normas de princípios, de integração, de organização, de comportamento e sancionatórias”, continuando: “A utilização no campo do direito das normas de integração, em escala intermédia, permite que o sistema plasmado na Constituição tenha contextura capaz de dar estabilidade à exação dos diversos poderes tributantes.

É, pois, a lei complementar uma garantia de estabilidade do sistema, não permitindo que cinco mil Municípios, vinte e seis Estados, o Distrito Federal e a União tenham sistemas próprios, assim como do pagador de tributos, que na Federação pode

livremente viajar ou alterar seu domicílio, à luz dos mesmos princípios gerais que regem o sistema” (Comentários à Constituição do Brasil, 6º vol., tomo I, Ed. Saraiva, 2a. ed., 2001, p. 80/81).

5. Henry Tilbery fulmina a possibilidade de aplicação da teoria desconsiderativa por elaboração jurisprudencial, ao dizer: “Manifestamos nossa opinião categórica de que, dentro do princípio da estrita legalidade tributária, a doutrina alienígena da desconsideração da pessoa jurídica não pode ser aplicada no Direito Tributário Brasileiro sem base em norma legal” (Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, Integração entre sociedade e sócios, Ed. Atlas, 1985, p. 96).

6. Vicente Rao, em página memorável, preleciona: “A inviolabilidade do passado é princípio que encontra fundamento na própria natureza do ser humano, pois, segundo as sábias palavras de Portalis, “o homem, que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço, seria o mais infeliz dos seres, se não se pudesse julgar seguro nem sequer quanto à sua vida passada. Por esta parte de sua existência, já não carregou todo o peso de seu destino? O passado pode deixar dissabores, mas não põe termo a todas as incertezas. Na ordem da natureza só o futuro é incerto e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira de nossa fraqueza. Seria agravar a triste condição da humanidade, querer mudar, através do sistema da legislação, o sistema da natureza, procurando, para o tempo que já se foi, fazer reviver as nossas dores, sem nos restituir as nossas esperanças” (O Direito e a Vida dos Direitos, Volume I, tomo III, ed. Resenha Tributária, 1977, p. 355).