V O T O

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (Relatora):

1. Nesta ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo - CNC, se questiona a validade constitucional do art. 1º da Lei Complementar n. 104 /2001, na parte em que acrescenta o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional.

2. É de se afastar a preliminar de ilegitimidade ativa *ad causam* suscitada pelo Presidente do Senado Federal.

A Confederação Nacional do Comércio, atualmente denominada Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC tem abrangência nacional e legitimidade para o ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade.

Está presente também o requisito da pertinência temática, porque há direta repercussão da norma impugnada nos interesses de segmento dos representados pela autora.

Este Supremo Tribunal tem reconhecido a legitimidade da autora para o início do processo de controle abstrato de constitucionalidade. Assim, por exemplo: Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.332, Relator o Ministro Sydney Sanches, DJ 11.4.1997, e Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.426, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 1º. 6.2007. Confiram-se também, por exemplo, a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.980, Relator o Ministro Cezar Peluso, DJe 6.8.2009, a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 855, Relator o Ministro Octavio Gallotti, DJe 26.3.2009, e a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.691, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe 8.5.2008.

3. Em 10.1.2001, foi promulgada a Lei Complementar n. 104/2001, oriunda de projeto de lei de iniciativa do Presidente da República, que alterou dispositivos da Lei n. 5.172/1966, o Código de Tributário Nacional, incluindo parágrafo único ao art. 116.

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/06/2020 00:00

A norma em questão dispõe:

> *"Art. 116. 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 o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;*
>
> *II - tratando-se de 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."* (grifos nossos)

A exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar n. 77/1999, elaborada pelo então Ministro de Estado da Fazenda, esclarece quanto à inclusão do parágrafo único ao artigo 116:

> *"A inclusão do parágrafo único ao art. 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 praticados com abuso de forma ou de direito."*

Em razão dessa exposição de motivos, a norma em questão veio a ser apelidada, por muitos doutrinadores, de "*norma geral antielisão*".

A plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer procedimentos a serem seguidos.

A Medida Provisória n. 66/2002 regulamentaria, em seus arts. 13 a 19, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, tendo sido, entretanto, excluídos quando da conversão na Lei n. 10.637/2002.

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/06/2020 00:00

Em 2015 o tema voltou a ser tratado nos arts. 1º a 12 da Medida Provisória n. 685, dispositivos suprimidos quando da conversão da medida na Lei n. 13.202/2015.

Assim, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional pende, ainda hoje, de regulamentação.

4. A autora argumenta, basicamente, afrontar essa norma os princípios constitucionais da legalidade, da estrita legalidade e da tipicidade no direito tributário, insculpidos nos arts. 5º, inc. II, 37, e 150, inc. I da Constituição da República e, ainda, ao princípio da separação dos poderes previsto em seu art. 2º .

Pondera que a norma em questão permitiria à autoridade fiscal tributar " *fato gerador não ocorrido e previsto em lei* ", além de introduzir a *"interpretação econômica"* no direito tributário brasileiro *"ensejando tributação por analogia* " e, ainda, autorizaria o agente fiscal *"a desarvorar-se em legislador preenchendo as lacunas legais com a interpretação analógica"* (fls. 9 e 29, e-doc 2).

Ofensa ao princípio da legalidade

5. A Constituição da República consagrou o princípio da legalidade e o princípio da estrita legalidade tributária em seus arts. 5º, inc. II, 37 e 150, inc. I:

> *"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. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte*
>
> *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"*

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/06/2020 00:00

Sobre o princípio da legalidade no direito tributário, tem-se lição, por exemplo, de Antonio Roque Carraza, para quem a estrita legalidade é o principal instrumento de revelação e garantia da justiça fiscal:

> *"I - O princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do direito tributário. A raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5°, II, da Constituição da República.*
>
> *Muito bem. Bastaria este dispositivo constitucional para que tranquilamente pudéssemos afirmar que, no Brasil, ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo ou a cumprir um dever instrumental tributário que não tenham sido criados por meio de lei, da pessoa política competente, é óbvio. Dito de outro, modo, do princípio expresso da legalidade poderíamos extratar o princípio implícito da legalidade tributária.*
>
> *Mas o legislador constituinte, empenhado em acautelar direitos dos contribuintes, foi mais além: deixou estampada esta ideia noutra passagem da Carta Magna, nomeadamente em seu art. 150, I (sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça).*
>
> *Portanto, o princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CF. Graças a este dispositivo, a lei - e só ela - deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si sós, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes"* (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 275).

A tipicidade no direito tributário é corolário do princípio da legalidade estrita prevista no inc. I do art. 150 da Constituição da República a exigir definição precisa dos fatos que podem vir a resultar em tributação. A esse respeito, os ensinamentos de Alberto Xavier:

> *"o brocardo* nullum crimen, nulla poena sine lege *tem o seu equivalente no Direito Tributário:* nullum tributum sine lege *. Da mesma forma, pois, que no Direito Penal o princípio da tipicidade surgiu corno técnica de proteção dos cidadãos contra os poderes decisórios do juiz, ele revelou-se no Direito Tributário como instrumento de defesa dos particulares em face do arbítrio da Administração. O princípio da tipicidade não é, ao contrário do que já*

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/06/2020 00:00

uns sustentaram, um princípio autônomo do da legalidade: antes é a expressão mesma deste princípio quando se manifesta na, forma de uma reserva absoluta de lei, ou seja, sempre que se encontra construído por estritas considerações de segurança jurídica (XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 69-70).

6. No caso agora apreciado, a alegação de ofensa aos princípios da legalidade e da legalidade tributária não se sustenta.

Em obediência ao princípio insculpido no inc. I do art. 150 da Constituição da República, o Código Tributário Nacional dispõe que somente a lei pode definir o fato gerador:

> *"Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*
> *...*
> *III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo"*

A definição do fato gerador está no art. 114 do Código Tributário Nacional, ali se estabelecendo: *"Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência".*

Analisando a definição legal de fato gerador, Hugo de Brito Machado ressalta estarem nele contidos os seguintes requisitos:

> *"a) Situação, significando fato, conjunto de fatos, situação de fato, situação jurídica. Fato em sentido amplo. Toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. Mas sempre considerada como fato, vale dizer, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos.*
> *b) Definida em lei, vale dizer que a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a descrição da situação cuja ocorrência faz nascer essa obrigação, é matéria compreendida na ressalva legal. Só a lei é o instrumento próprio para descrever, para definir, a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal. Veja-se, a propósito, o que expressa o art. 97, item III, do CTN, tendo presente que a palavra lei é por este utilizada em sentido restrito.*
> *c) Necessária, importa dizer que, sem a situação prevista em lei, não nasce a obrigação tributária. Para surgir a obrigação tributária é indispensável a ocorrência da situação prevista em lei.*

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/06/2020 00:00

> *d) Suficiente, significa que a situação prevista em lei é bastante. Para o surgimento da obrigação tributária basta, é suficiente, a ocorrência da situação descrita na lei para esse fim"* (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 89-90).

Ressalte-se, de pronto, ter sido a norma impugnada incluída no dispositivo do Código Tributário que estabelece quando se tem por ocorrido o fato gerador com seus efeitos, qual seja, o art. 116.

O parágrafo único acrescido ao art. 116 dispõe que " *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"*

O fato gerador ao qual se refere o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar n. 104/2001, é, dessa forma, aquele previsto em lei.

Faz-se necessária, assim, a configuração de fato gerador que, por óbvio, além de estar devidamente previsto em lei, já tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária.

Assim, a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador.

O parágrafo único do art. 116 do Código não autoriza, ao contrário do que argumenta a autora, " *a tributação com base na intenção do que poderia estar sendo supostamente encoberto por um forma jurídica, totalmente legal, mas que estaria ensejando pagamento de imposto menor, tributando mesmo que não haja lei para caracterizar tal fato gerador* " (fl. 3, e-doc. 2, grifos nossos).

Autoridade fiscal estará autorizada apenas a aplicar base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado.

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/06/2020 00:00

Tem-se, pois, que a norma impugnada visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária mas também ao princípio da lealdade tributária.

Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido licitamente evitada.

Ofensa ao princípio da separação dos poderes

7. Vinculado ao princípio da legalidade, expressão formal do Estado de Direito, se põe o princípio da separação de poderes. Ambos são fundamentos democráticos da estrutura, institucionalização e convivência na sociedade. Nesse sentido é que Aliomar Baleeiro afirmava que *"o poder de tributar, na Constituição, é regulado segundo rígidos princípios que deitam raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático por ele adotado. ..."* (BALEEIRO, Aliomar – *Direito Tributário Brasileiro"*. Rio de Janeiro: Forense, 1975, p. 78).

Como antes mencionado, também foi arguido pela autora como desobedecido pela norma questionada o princípio da separação dos poderes, previsto no art. 2º da Constituição da República. Sobre esse princípio leciona Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

> *"a separação dos Poderes consiste em distinguir três funções estatais - legislação, administração e jurisdição - e atribuí-las a três órgãos, ou grupos de órgãos, reciprocamente autônomos, que as exercerão com exclusividade ou, ao menos, preponderantemente"* (FILHO FERREIRA, Manoel Gonçalves, *Curso de Direito Constitucional,* 18.ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 116).

A autora alega afronta ao princípio da separação dos poderes afirmando que o parágrafo único do art. 116 *"permite a autoridade fiscal, executiva, a desarvorar-se em legislador preenchendo as lacunas legais com a interpretação analógica"* (fl. 29, e-doc. 2).

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/06/2020 00:00

Não se comprova a inconstitucionalidade apontada.

O emprego da analogia no direito tributário está autorizado pelo art. 108 do Código Tributário Nacional, desde que não resulte em exigência de tributo não previsto em lei:,

> *"Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*
> *I - a analogia;*
> *(...)*
> *§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei."*

E ensina Antônio Roque Carrazza:

> *"Contendo a lei tributária todos os elementos que vão permitir a identificação do fato imponível, fica vedado o emprego da analogia (pelo Poder Judiciário) e da discricionariedade (pela Administração Pública).*
> *(...)*
> *A proibição à analogia prejudicial é uma consequência do princípio da estrita legalidade tributária. As lacunas legislativas não podem ser supridas em prejuízo do contribuinte, porquanto tal artifício frustraria a exigência do Texto Magno de que todo tributo e toda sanção tributária devem fundar-se em lei anterior e expressa."* (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário* . 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 283 e 293).

O art. 108 do Código Tributário Nacional não foi alterado pela Lei Complementar n. 104/2001, não estando autorizado o agente fiscal a valer-se de analogia para definir fato gerador e, tornando-se legislador, aplicar tributo sem previsão legal.

Nada há na norma questionada a autorizar tal interpretação, inteiramente criada pelo intérprete e sem qualquer respaldo normativo ou fático.

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/06/2020 00:00

8. A norma do parágrafo único do art. 116 não dispõe, ao contrário do pretendido pela autora, de espaço autorizado de interpretação econômica. Ali não se trata da interpretação da lei, o que se dá no Capítulo IV do Código Tributário Nacional intitulado "Interpretação e Integração da Legislação Tributária".

Tem-se no artigo 110:

> *"A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."*

Esse dispositivo não foi alterado pela Lei Complementar n. 104/2001.

9. De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação "norma antielisão" é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.

10. Pelo exposto, **voto pela improcedência do pedido apresentado na presente ação.**

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/06/2020 00:00