V O T O

O Senhor Ministro **Ricardo Lewandowski** (Voto-vista): Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade com pedido cautelar proposta pela Confederação Nacional do Comércio - CNC em face do art. 1° da Lei Complementar 104/2001, na parte em que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional - CTN.

A entidade requerente informa que "o Governo Federal editou recentemente um arcabouço de medidas que permitem a fiscalização, discricionária e descriteriosa, de contribuintes, devassando a intimidade e vida privada das pessoas, sendo que facultou-se ao livre arbítrio da autoridade administrativa elege situações como ilegais para tributá-las" (pág. 2 da inicial).

Noticia que foi publicada "[...] a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, logo denominada como norma de combate a elisão fiscal, que introduziu um parágrafo único no artigo 116 do CTN" (pág. 2 da inicial).

Prossegue asseverando que,

> "[n]a prática a norma pretende eliminar a possibilidade dos contribuintes de fazerem o legítimo planejamento tributário, possibilitando que o 'agente fiscalizador' utilize-se da interpretação econômica em direito tributário que consiste na prerrogativa dada ao fiscal de efetivar o lançamento tributário com base, NÃO nas operações realizadas pelos documentos e de acordo com a lei, mas no que tais operações podem estar encobrindo, ao ver do agente da administração pública, uma operação econômica tributável encoberta (disfarçada ou fingida) por uma norma jurídica da qual resultasse um pagamento de tributo menor [...]" (pág. 3 da inicial).

Sustenta, portanto, que seria forçoso concluir que

> "[...] o § único do art. 116, ora inserido, ao permitir que a Fiscalização imponha tributos e penalidades 'fora da lei', desconsiderando a lei aplicável e escolhendo o instrumento que lhe permita arrecadar mais, MESMO QUE AS OPERAÇÕES MENOS

Plenário Virtual - minuta de voto - 15/10/2021

> ONEROSAS TENHAM SIDO REALIZADAS DENTRO DA LEI, violou princípios constitucionais da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal no direito tributário brasileiro insculpidos na Constituição da República nos arts. 5° inciso II, 37, e 150 inciso I, bem como o da separação dos poderes exposto no art. 2º, sendo todos cláusulas pétreas por força do art. 60 § 4° incisos III e IV" (pág. 4 da inicial)

Ao final, requer a concessão da cautelar para suspender a aplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar 104/2001, até o julgamento de mérito desta ação. No mérito, pede que

> "[...] seja julgada em caráter definitivo a presente ação, a fim de declarar a inconstitucionalidade do dispositivo impugnado, qual seja: artigo 1°, da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, na parte em que acrescenta um parágrafo único ao artigo 116, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, que introduz a interpretação econômica no direito tributário brasileiro, confirmando a liminar que, como se espera, haverá de ser deferida, por ser de Direito e de Justiça! " (pág. 31 da inicial).

As informações foram juntadas aos autos, conforme documentos eletrônicos 7 a 9.

A Advocacia-Geral da União manifestou-se pela improcedência da ação, "com a declaração de constitucionalidade da norma do artigo 1° da Lei Complementar nº 104/2001, na parte que acrescenta um parágrafo único ao artigo 116 da Lei n° 5.172/1966 (CTN) " (pág. 16 do documento eletrônico 13)

A Procuradoria-Geral da República ofertou parecer pela improcedência do pedido, em manifestação assim ementada:

> "Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada em face do art. 1º da Lei Complementar na 104/2001, na parte em que acrescenta parágrafo único ao artigo 116 do CTN. **Dispositivo que cria a possibilidade de autoridade administrativa 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.** Suposta violação aos princípios da legalidade; da tipicidade fechada; da certeza e segurança das

Plenário Virtual - minuta de voto - 15/10/2021

relações jurídicas; e, da separação dos poderes, Parecer pela **improcedência da ação** " (pág. 1 do documento eletrônico 15; grifei)

O julgamento da presente ação direta de inconstitucionalidade foi pautado para a Sessão Virtual de 12 a 19/6/2020. Naquela ocasião, a Ministra Cármen Lúcia apresentou voto pela improcedência do pedido formulado na inicial, por entender que, "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".

Após o substancioso voto proferido pela Relatora, Ministra Cármen Lúcia, que foi acompanhada pelos Ministros Marco Aurélio, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes, pedi vista dos autos para melhor análise da matéria.

Bem examinados os autos, registro, inicialmente, que forçoso é concluir, assim como o fez a eminente relatora, que "a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador".

Com efeito, o parágrafo único do art. 116, do CTN, incluído pela Lei Complementar 104/2001, prescreve que

> "Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
> [...]
> 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." (grifei)

Ao discorrer sobre o dispositivo supratranscrito, o saudoso Tributarista Eduardo Domingos Bottalo, partindo dos preceitos de elisão e evasão fiscal, leciona que

Plenário Virtual - minuta de voto - 15/10/2021

> "[...] a elisão fiscal se expressa pela conduta do contribuinte visando prevenir, evitar a ocorrência do fato gerador. Quando menos, ela busca assegurar que, entre as alternativas possíveis perante a ordem jurídica, prevaleça aquela que traga a consequência tributária menos gravosa. Como se vê, não há nada de errado com a elisão porque ela não envolve nenhuma violação à legislação fiscal.
>
> **Já a sonegação é uma infração e, em certas hipóteses, pode configurar até crime contra a ordem tributária** . Ela consiste, em essência, na atitude intencional do contribuinte de furtar-se aos efeitos resultantes do fato gerador já ocorrido. Ela se configura, portanto, depois de ocorrido este fato, **diferentemente do que se dá com a elisão cuja legitimidade assenta-se exatamente na circunstância de impedir, por meios jurídicos, a incidência tributária.** "

A esse respeito, Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que se equivoca "[…] gravemente quem, ao pretexto de descrever o alcance do parágrafo único ao art. 116 do CTN, passa a uma análise típica de normas antielusivas", já que "[...] ao ler a exposição de motivos da LC n° 104/01, vê-se o quanto se confundiu o redator da lei, ao falar em 'dissimulação', a pretexto de instituir uma 'norma geral antielusão'."

No mesmo sentido, André Portela sustenta que,

> "[...] apesar de se aproximar de uma norma anti-elisão, o dispositivo transcrito não encerra a ideia que configura aquela. Tem em comum o fato de desconsiderar conduta praticas. Entretanto, enquanto uma norma anti-elisão típica tem como finalidade impedir a ocorrência de fato relevante apenas para efeito de incidência tributária, destituído de propósito empresarial, **a norma do art. 116, parágrafo único, tem como finalidade a dissuasão da conduta que macula, por meio de dissimulação, a licitude do fato efetivamente ocorrido** . Observe que a norma transcrita refere-se à restrição do exercício da liberdade de interpretar o fato, enquanto que uma norma anti-elisão típica visaria restringir as possibilidades de exercício das próprias condutas."

Por isso, o então Procurador-Geral da República Cláudio Fonteles assinalou que,

> "[...] quanto ao fato gerador, [...] **a norma impugnada fala em hipótese de dissimulação da ocorrência do fato gerador; o que conduz**

Plenário Virtual - minuta de voto - 15/10/2021

> **ao entendimento de que, por certo, o dispositivo legal em questão está se referindo a fato gerador cuja definição legal já existe** ; caso contrário, obviamente, não poderia ter sua ocorrência verificada. O mesmo se passa quanto à dissimulação da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, pois refere-se a elementos já previstos na legislação tributária" (pág. 3 do documento eletrônico 15; grifei).

Como se vê, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, quando prescreve que o agente administrativo poderá desconsiderar atos e negócios jurídicos que visem dissimular a ocorrência do fato gerador, busca, na realidade, coibir a simulação da conduta que avilta a licitude do fato ocorrido e não a regular prática de planejamento tributário. Ou seja, caberá à autoridade administrativa "investigar a presença de vícios capazes de macular a existência do negócio jurídico (simulação e dissimulação) ou a sua validade, em fraude à lei, abuso de forma ou abuso de direito."

Digo isso porque o objetivo do legislador não foi impossibilitar o planejamento tributário, prática comum nas atividades empresariais, com a finalidade de buscar o caminho menos oneroso de tributos para os contribuintes, mas permitir que a autoridade administrativa desconstitua atos e negócios jurídicos nos quais forem usados artifícios juridicamente ilegítimos para burlar a ordem tributária, evadindo-se o contribuinte da ocorrência de fato gerador que deveria constituir a obrigação tributária. Inibe-se condutas ilícitas caracterizadas como sonegação fiscal.

Não foi por outra razão que constou da manifestação ministerial que

> "[...] **o planejamento tributário** - processo de escolha de ação ou omissão que visa à economia de tributos e à prática da elisão fiscal - conduta lícita que impede o surgimento da obrigação tributária **não estão ameaçados pela norma do parágrafo único do art. 116, do CTN** ; pois tanto um quanto o outro ocorrem em momento anterior à ocorrência do fato gerador; e **a norma em questão trata da possibilidade de desconsideração de ato ou negócio jurídico praticado posteriormente ao fato gerador, com o propósito de dissimular sua ocorrência** " (pág. 5 do documento eletrônico 15; grifei).

Interessante perceber que a sanção da Lei Complementar 104/2001, na parte em que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do CTN, não teria

Plenário Virtual - minuta de voto - 15/10/2021

inovado quanto aos limites do planejamento tributário, uma vez que o Código Civil já atribui os efeitos de nulidade ou anulabilidade para os vícios relativos à existência e à validade dos negócios jurídicos.

Ora, a lei civil brasileira prevê que "é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma" (art. 167).

Ademais, a simulação, que pode ser entendida como "a divergência entre a vontade e a declaração, fruto de acordo celebrado com o fito de enganar terceiros", ocorrerá, taxativamente, quando:

> "I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
> II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
> III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados." (Art. 167, § 1°, do CC)

Assim, na aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, entendo que devem ser levadas em consideração, obrigatoriamente, as hipóteses supratranscritas para expungir os atos e negócios jurídicos simulados, haja vista que "a simulação, em rigor, é uma só, não havendo porque distinguir, como fazem alguns, a civil da fiscal."

Pois bem.

A Constituição Federal de 1988, ao tratar das limitações do poder de tributar, revela que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte - já que também lhes são asseguradas aquelas previstas a todo e qualquer indivíduo -, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem "exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça" (art. 150, I).

Ao albergar uma das garantias específicas do contribuinte, qual seja, o princípio da reserva legal em matéria de tributária, o art. 150, I, pelo simples fato de constar da Constituição de 1988, é coberto "[...] pelo

Plenário Virtual - minuto de voto - 15/10/2021

principio da supremacia constitucional, o que as protege contra atos de qualquer dos poderes do Estado, inclusive do legislador, que não raro se serve da lei para cometer abusos."

Na espécie, a desconsideração de atos e negócios jurídicos pelo agente administrativo, constante do art. 116, parágrafo único, do CTN, ao reprimir a prática da fraude ao sistema de tributação, não poderia contrariar o princípio da legalidade, uma vez que a norma não conferiu poderes ao agente público para tributar sem prévia cominação legal.

Nesse ponto, portanto, não teria qualquer reparo a fazer a respeito do voto da Ministra relatora, haja vista que, de fato, a Lei Complementar 104 /2001, na parte em que acrescenta o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, não cria para o agente fiscal poder de tributar fato gerador inexistente, mas tão somente possibilita constituir obrigação tributária nos casos de dissimulação acobertada por atos e negócios jurídicos.

Portanto, descabe cogitar ofensa ao princípio constitucional da legalidade tributária.

Deve ser ressaltando, ainda, como bem asseverado pela Ministra Cármen Lúcia, que "a plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer procedimentos a serem seguidos", de modo que "enquanto esta não for editada as autoridades fazendárias estarão impedidas de efetuar a desconsideração do ato ou do negócio que entenderem inquinados de simulação."

Por outro lado, deve ser questionado se, quando editada a lei ordinária a que faz referência o dispositivo aqui questionado, poderá a autoridade administrativa, *sponte propria* , desconsiderar atos ou negócios jurídicos simulados.

Desta feita, pedindo as mais respeitosas vênias à Eminente Relatora, assim como àqueles que já a acompanharam, compreendo que a providência não caberia a qualquer autoridade administrativa, já que apenas ao Judiciário competiria declarar a nulidade de ato ou negócio jurídico alegadamente simulados.

Plenário Virtual - minuta de voto - 15/10/2021

Essa é, precisamente, a meu ver, a interpretação que decorre do parágrafo único do art. 168 do Código Civil, segundo o qual as nulidades previstas no art. 167 daquele diploma legal "devem ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes."

No dizer de Eduardo Bottalo, o dispositivo combatido autorizaria a autoridade administrativa a rejeitar a "eficácia tributária" dos atos ou negócios jurídicos supostamente dissimulados, desconstruindo-os. Para o referido autor, faleceria aos servidores da administração tributária "os poderes originários capazes de negar validade aos efeitos decorrentes de atos ou negócios jurídicos que não tenham sido declarados nulos nos termos da lei civil."

Ora, por ser uma medida extrema e de gravosas consequências, a nulidade ou mesmo a desconsideração de atos e negócios jurídicos dissimulados, precisa sempre amoldar-se aos parâmetros e limites indicados em lei.

Não é por outra razão que o precitado parágrafo único art. 168 do referido *Codex* atribui a um **juiz** a competência de promover a referida desconsideração, por provocação da parte ou do Ministério Público, quando se constatar que os negócios jurídicos (i) aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; (ii) contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; e (iii) os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Essa previsão normativa decorre, precisamente, da compreensão segundo a qual alguns direitos, especialmente os de caráter fundamental, - e a propriedade é um deles, pois goza de expressa proteção constitucional - precisam ser preservados ao máximo, reservando-se ao Judiciário – e tão somente a esse Poder - a competência de limitar ou obstar a sua fruição, especialmente em caráter definitivo.

Plenário Virtual - minuta de voto - 15/10/2021

Nessa esteira, o já citado Professor Roque Antonio Carrazza esclarece que

> "[...] o Fisco não pode conhecer diretamente da simulação, declarando, de ofício, o defeito do ato jurídico e tributando – pelo lançamento ou pelo auto de infração – a realidade oculta pela aparência enganosa. Precisa, para tanto, valer-se do Poder Judiciário, aguardando o trânsito em julgado da decisão que declare a invalidade deste mesmo ato jurídico.
>
> Logo, a nulidade dos atos simulados não pode ser declarada no próprio lançamento (ou no auto de infração). Isto somente será possível por intermédio de um processo judicial, intentado pelo representante da Fazenda Pública."

Assim, a decisão aludida no parágrafo único do art. 116 do CTN caberá sempre a um magistrado togado, considerado o princípio da reserva de jurisdição, o qual, ao fim e ao cabo, se destina a resguardar os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos.

Isso posto, voto pela procedência do pedido para declarar a inconstitucionalidade do art. 1°, da Lei Complementar 104/2001, na parte em que acrescentou o parágrafo único ao art. 116, do Código Tributário Nacional.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 15/10/2021