

A PRETENSA NORMA GERAL ANTELISÃO POSITIVADA NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

André Eduardo de Rezende Eick¹

Resumo

O presente artigo tem como objetivo averiguar a existência de norma antielisão no ordenamento jurídico brasileiro, bem como sua validade jurídica, ainda que apenas em tese. Para tanto, nele são expostos os conceitos tributários de obrigação, evasão e elisão, a partir dos quais se deduz que a suposta norma geral antielisão positivada no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, na verdade, constitui-se em norma antievasão, sobre cuja constitucionalidade não faz sentido controverter, e que a inexistência de norma antielisiva não se deve exatamente à lacuna ou opção legislativa, mas a sua própria inconsistência lógica e jurídica.

Palavras-chave: Direito tributário. Evasão fiscal. Elisão fiscal. Parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Norma geral antielisão. Ação de direita de inconstitucionalidade n. 2.446.

Abstract

The objective of the present article is to exam the existence of anti-elision norm in brazilian law, as well as it's validity, even if only theoretically. In order to do it, the tax law concepts of obligation, evasion and elision are exposed, as to demonstrate that the supposedly anti-elision norm found on article 116, sole paragraph, of the Código Tributário Nacional, actually, constitutes itself in an anti-evasion norm, whose constitutionality is beyond any doubt, and that the absence of an anti-elision norm is a result less of legislative will or omission than of logical and juridical inconsistency of such a norm.

Keywords: Tax law. Tax evasion. Tax elision. Código Tributário Nacional, article 116, sole paragraph. General anti-elision norm. Unconstitutionality lawsuit n. 2.446.

¹ Graduado em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina. E-mail: aereick@gmail.com.

Introdução

Quando se estuda Direito Tributário e as obrigações que dele resultam, logo se cogita em duas possíveis condutas do contribuinte: evitar que sua atividade econômica gere obrigações tributárias, ou burlar as obrigações tributárias geradas por sua atividade econômica. A diferença entre ambas é elementar e, de pronto, intuitivamente, formam-se noções a respeito de cada qual, apartadas entre os termos elisão fiscal e evasão fiscal.

Naturalmente, em defesa das obrigações tributárias que assim poderiam ser prejudicadas, também se tornam concebíveis procedimentos fiscalizatórios, instituídos em normas qualificadas como antievasão ou antielisão.

Agora, se substituídas as noções sobre evasão e elisão fiscal por seus respectivos conceitos científicos, propósito assumido pelo presente artigo, a aparente necessidade de norma antielisão para enfrentar hipóteses de elisão fiscal, tão sugestiva por sua simetria com a norma antievasão para enfrentamento da evasão fiscal, revela-se questionável tanto do ponto de vista lógico quanto jurídico.

A elaboração e resposta a semelhantes questionamentos consistem, pois, no escopo deste estudo que, como é de rigor, inicia-se pela conceituação dos elementos que compõem suas premissas, passando em seguida a relacioná-las com as hipóteses jurídicas envolvidas no problema, a fim de demonstrar analiticamente as conclusões que pretende alcançar, a saber: que não foi positivada norma antielisão no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional; que a norma antievasão positivada no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional é constitucional; e que a positivação de norma antielisão atentaria contra princípios constitucionais, já não bastasse sua inconsistência lógica e instrumental.

1. Conceitos de elisão e evasão à obrigação tributária

Antes de se proceder à diferenciação entre os conceitos de elisão e evasão fiscal, convém recordar certos aspectos da obrigação tributária, a começar pelas suas formas de constituição.

1.1. Obrigação tributária enquanto norma de conduta geral e abstrata

Ao tratar sobre normas jurídicas, isto é, sobre normas prescritivas de conduta tuteladas pelo Direito², a doutrina em geral refere-se a três possíveis modais deônticos, ou modalidades prescritivas de conduta: proibição, permissão e obrigação. Com efeito, nenhum outro modo prescritivo de conduta apresenta-se à razão além dos indigitados modos proibitivo, permissivo ou obrigatório, com os quais se esgotam as possibilidades de modalização deôntica do comportamento humano.

É o que ensina Paulo Barros de Carvalho³, lembrando ainda que a escolha do legislador entre esses três modais deônticos funda-se em critérios eminentemente axiológicos, leia-se:

Ao escolher, na multiplicidade intensiva e extensiva do real-social, quais os acontecimentos que serão postos na condição de antecedente de normas tributárias, o legislador exerce uma preferência: recolhe um, deixando todos os demais. Nesse instante, sem dúvida, emite um juízo de valor, de tal sorte que a mera presença de um enunciado sobre condutas humanas em interferência subjetiva, figurando na hipótese da regra jurídica, já significa o exercício da função axiológica de quem legisla. Outro tanto se diga no que atina ao modo de regular a conduta entre os sujeitos postos em relação deôntica. As possibilidades são três, e somente três: obrigatória, permitida ou proibida. Os modais “obrigatório” e “permitido” trazem a marca de um valor positivo, porque revelam que a sociedade aprova o comportamento prescrito, ou mesmo o tem por necessário para o convívio social. Caso o functor escolhido seja o “proibido”, fica nítida a desaprovação social da conduta, manifestando-se inequívoco valor negativo. Vê-se que o valor está na raiz mesma do “dever-ser”, isto é, na sua configuração lógico-formal.

A conduta legalmente prescrita de pagar tributo – isto é, de efetuar “[...] prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”⁴ –, se ocorrer determinado evento hipotético, consiste em norma jurídica por cuja modalidade e objeto lhe é conferido o nome de obrigação tributária.

Note-se que toda norma jurídica estrutura-se como juízo hipotético-condicional, ou seja, compõe-se de uma proposição antecedente, em que está descrita sua hipótese de incidência, e de uma proposição consequente, em que está prescrita uma conduta condicional⁵. Sucede que

² São as normas que obrigam comportamentos, campo de eleição da lógica jurídica. Destinam-se às autoridades e aos particulares. Desse tipo são as normas que estatuem comportamentos positivos e negativos, desde que ocorrentes certos pressupostos. São nucleares, no sentido de posicionar à sua volta o sistema jurídico. Se o Direito teleologicamente busca o controle do meio social, é claro que indica quais são os comportamentos desejáveis. Indica-os, tornando-os obrigatórios, como no caso do dever tributário. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 16).

³ *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 204.

⁴ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, LEI N. 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966).

⁵ [...] uma mensagem deôntica portadora de sentido completo, pressupõe, desse modo, uma proposição-antecedente, descritiva de possível evento do mundo social, na condição de suposto normativo, implicando uma proposição-tese, de caráter relacional, no tópico do consequente. [...]

Se a proposição-hipótese é descritora de fato de possível ocorrência no contexto social, a proposição-tese funciona como prescritora de condutas intersubjetivas. A consequência normativa apresenta-se, invariavelmente, como uma

tais estruturas normativas não se encontram positivadas em um mesmo enunciado, sendo necessário identificar seus elementos em meio à legislação, a fim de compor a respectiva norma jurídica em sua formulação mínima e essencial, representada nos termos da chamada "regra-matriz de incidência tributária", conceito desenvolvido por Paulo Barros de Carvalho e amplamente adotado pela doutrina, anote-se⁶:

A regra matriz é apresentada como um método, um recurso para a compreensão do fenômeno jurídico-tributário. Partindo da premissa segundo a qual toda norma jurídica tem estrutura lógica de um juízo hipotético, ao qual é ligada uma consequência jurídica, quando acontecido o fato precedente, chega-se ao esquema proposto. No polo antecedente, o esquema da regra matriz tributária aponta a descrição hipotética de uma situação que, concretizada, motivará o surgimento da relação em questão.

[...]

Por sua vez, o prescritor da regra-matriz de incidência apresenta a relação jurídica que se instaura a partir da concretização do “fato gerador”. Essa relação, como se verá, tem a natureza obrigacional, implicando que o sujeito passivo tem a obrigação de pagar um valor ao sujeito ativo. Surgem, assim, os critérios pessoal (i.e.: as pessoas que se vinculam pela relação jurídica assim estabelecida – sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (o montante a ser recolhido, expresso pela base de cálculo e a alíquota).

As normas jurídicas ainda podem se qualificar como abstratas ou concretas, a depender da forma como está descrita sua hipótese de incidência, e como geral ou individual, se indeterminado ou não o sujeito ao qual se destina a conduta prescrita no seu consequente.

A norma que descreve hipoteticamente um fato, por exemplo, a percepção de rendimentos e ganhos de capital⁷, e prescreve determinada conduta subordinada à ocorrência daquele, sem identificar o sujeito a que se destina, tal como apresentar anualmente declaração de rendimentos⁸, qualifica-se notadamente como abstrata e geral, forte na seguinte lição de Paulo Barros de Carvalho⁹:

Parece-nos perfeitamente justificada e coerente a adoção das qualidades “abstrato” e “concreto” ao modo como se toma o fato descrito no antecedente. A tipificação de um conjunto de fatos realiza uma previsão abstrata, ao passo que a conduta especificada no espaço e no tempo dá caráter concreto ao comando normativo. Embora

proposição relacional, enlaçando dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 155, 157).

⁶ Normas não se confundem com os enunciados constantes das leis, decretos e outros atos normativos. Elas se extraem dos últimos, por um trabalho intelectual do intérprete/aplicador do Direito. [...]

Essa norma, em sua estrutura lógica, não se encontra, por óbvio, expressa no enunciado. Este é produto da obra do legislador (lato sensu), de quem não se espera o rigor do jurista. A este, sim, cabe construir a norma, a partir de um ou mais enunciados. Ou seja, após a atuação do jurista, aquilo que antes era uma série de textos passa por uma análise, em que se combinam seus elementos, desfazem-se contradições e juntam-se enunciados de outros textos não cogitados num primeiro momento, de modo que se consiga apresentar uma norma, com um antecedente e um consequente. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 43).

⁷ Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei. (BRASIL, LEI N. 8.134, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990).

⁸ Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir. (BRASIL, LEI N. 8.134, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990).

⁹ *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 164, 165.

revista caracteres próprios, a existência do antecedente está intimamente atrelada ao conseqüente, vista na pujança da unidade deôntica, que, por seu turno, terá outro perfil semântico. Levando em conta tais considerações, a relação jurídica será geral ou individual, reportando-se o qualificativo ao quadro de seus destinatários: geral, aquela que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados quanto ao número; individual, a que se volta a certo indivíduo ou a grupo identificado de pessoas.

No caso da norma jurídica geral e abstrata denominada obrigação tributária, seu **antecedente** - hipótese de incidência - corresponde ao conceito legal de "fato gerador", qual seja, a "situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência", a teor do art. 114 do Código Tributário Nacional¹⁰, e seu **consequente** - conduta prescrita - corresponde à obrigação principal de pagar tributo ou penalidade pecuniária, que "surge com a ocorrência do fato gerador", conforme dispõe o art. 113, § 1º, do Código Tributário Nacional¹¹.

Enquanto norma de conduta geral e abstrata, a obrigação tributária somente se constitui por meio de lei, como dispõe o art. 150 da Constituição Federal, ao vedar "[...] à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

De toda sorte, a referida disposição, em que está radicado o princípio tributário da estrita legalidade, apenas reafirma a garantia fundamental já positivada no art. 5º, inc. II, da Constituição Federal, segundo o qual "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei", acrescentando-lhe, não obstante, um objeto específico, o tributo, de modo a tornar seus elementos constitutivos – quais sejam, "os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional"¹² – igualmente subordinados à garantia de reserva legal, senão vejamos:

Sabemos da existência genérica do princípio da legalidade, acolhido no mandamento do art. 5º, II, da Constituição. Para o direito tributário, contudo, aquele imperativo ganha feição de maior severidade, como se nota da redação do art. 150, I: 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.

Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei advéncia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível

¹⁰ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. (BRASIL, LEI N. 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966).

¹¹ Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. (BRASIL, LEI N. 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966).

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 114.

ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade¹³.

Tanto é assim que o Código Tributário Nacional, na qualidade de lei complementar destinada a "regular as limitações constitucionais ao poder de tributar"¹⁴, desdobra em múltiplas hipóteses a garantia de reserva legal para "exigir ou aumentar tributo", a saber:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

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;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Quer dizer, enquanto não forem positivados pelo Poder Legislativo, mediante lei em sentido estrito¹⁵, todos esses seus elementos constitutivos, a obrigação tributária sequer existe juridicamente, e, aliás, eventual tentativa de positivá-los por meio de ato normativo diverso de lei denota absoluta nulidade, na medida em que seu fundamento de validade corresponde à norma constitucional que lhes prescreve a lei como único veículo introdutor no ordenamento jurídico - pressupondo, com isso, a representatividade democrática do Poder Legislativo para legitimação de normas constitutivas de tributo. Semelhante raciocínio, evidentemente, nada mais é do que corolário da Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen, assim sintetizada em suas próprias palavras¹⁶:

A consciência do direito positivo, que revela a função da norma fundamental, também ilumina, quando analisada, uma propriedade específica do direito: o direito regula sua própria criação, na medida em que uma norma jurídica regula o processo através do qual uma outra norma jurídica é criada e – em graus diferentes – também o conteúdo da norma a ser criada. Uma vez que, em virtude do caráter dinâmico do direito, uma

¹³ Idem. p. 114, 115.

¹⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; (BRASIL, CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988).

¹⁵ A expressão "legislação tributária", anote-se de saída, está entre aspas. Em termos de técnica legislativa é um vero espanto, mas tem razão de ser. É que a palavra legislação expressa sempre coleção de leis, em sentido formal e material, se bem que, entre nós, em razão ora das ditaduras, ora da hipertrofia do Executivo nos períodos democráticos, a figura do Decreto-Lei sempre esteve presente como ente normativo com força material de lei. Seja lá como for, legislação significa coletânea de leis, excluindo as sentenças, os acórdãos judiciais e os atos administrativos de caráter normativo, tais como, v.g., os regulamentos, os decretos, as circulares, os avisos, as resoluções, os pareceres normativos et cetera.

O Direito Tributário, mais do que qualquer outro, prima pela estrita legalidade, ou seja, é posto a vigor mediante leis, em sentido formal e material, como de resto vimos ao perflustrar os capítulos que trataram da matéria tributária no corpo da Constituição. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 402).

¹⁶ *Teoria pura do direito: introdução à problemática jurídico-científica*; tradução e estudo introdutório Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2021. p. 68.

norma vale porque e na medida em que tenha sido criada de determinada maneira, ou seja, através de uma maneira determinada por outra norma, essa outra norma representa o fundamento de validade daquela. A relação entre a norma que determina a criação de outra norma e a norma criada em conformidade com essa determinação pode ser representada na figura espacial da ordenação superior e inferior. A norma que determina a criação é a norma superior, a norma criada em conformidade com a determinação é a norma inferior. Assim, a ordem jurídica não é um sistema de normas coordenadas, que se encontram umas ao lado das outras, mas antes uma ordem escalonada com diferentes camadas de normas jurídicas. A unidade dessas normas é produzida pela cadeia que resulta do fato de a criação e, nessa medida, a validade de uma norma poder ser reconduzida a outra norma, cuja criação novamente é determinada por outra. Um regresso que leva finalmente à norma fundamental, à regra hipotética fundamental e, nessa medida, ao fundamento de validade mais elevado, que funda a unidade dessa cadeia de criação.

A estrutura escalonada da ordem jurídica – nesse momento pensa-se apenas na ordem jurídica do estado individual – pode ser representada esquematicamente da seguinte maneira: sob o pressuposto da norma fundamental – pressuposto cujo sentido já foi esclarecido anteriormente – o nível mais elevado em termos de direito positivo é representado pela constituição (constituição compreendida no sentido material), cuja função essencial consiste em regular os órgãos e o processo de criação geral do direito, ou seja, o processo legislativo. [...]

O próximo nível depois da constituição é o nível das normas gerais criadas através do processo legislativo, cuja função constitui determinar não só os órgãos e o processo das normas individuais, mas também o conteúdo dessas normas individuais, que geralmente devem ser postas pelas cortes de justiça e autoridades administrativas. Enquanto a ênfase da constituição consiste na regulação do processo de criação das leis e na determinação, apenas em medida muito menor, do conteúdo dessas leis, a função da legislação consiste na determinação, na mesma medida, tanto da criação quanto do conteúdo dos atos das cortes de justiça e da administração.

Com efeito, o necessário encadeamento e subordinação entre as normas jurídicas assegura que a vontade soberana, consubstanciada na lei fundamental, descenda hierarquicamente até os atos normativos mais inferiores, conferindo-lhes legitimidade, ao mesmo tempo em que prevenindo eventual usurpação ou abuso de competências legislativas ou regulamentadoras – especialmente em matéria tão sensível quanto a tributária, que disciplina nada menos do que a principal fonte de receita do Estado e, por isso mesmo, deve guardar estrita observância aos conceitos e terminologias do texto constitucional¹⁷.

1.2. Obrigação tributária enquanto norma de conduta individual e concreta

¹⁷ Estamos convencidos de que o legislador constituinte discriminou a competência impositiva mediante referência a conceitos determinados. Com efeito, afirmar que é o legislador infraconstitucional quem vai definir as referências sgnificas constitucionais implica esvaziar, por completo o esforço do constituinte de 1988 na repartição das competências impositivas. [...]

Não se repartiu competência tributaria mediante fixação de tipos. Trilhou-se o caminho dos conceitos determinados, em absoluta conformidade com a pretensão de, de um lado, definir as possibilidades de atuação legiferante e, de outro, evitar conflitos de competência. [...]

As referências terminológicas, postas no plano constitucional, conquanto não mereçam o atributo da univocidade, configuram efetivos parâmetros a serem observados na definição de onde se inicia e, fundamentalmente, onde se encerra o espaço para a instituição de tributos por parte de cada ente tributante. (BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese (Livre-docência) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008. p. 73,74).

Ocorrido o evento abstratamente descrito na norma tributária, ao qual está condicionada a obrigação consequente, outra norma constitui-se, desta vez de forma individual e concreta, tendo por destinatário sujeito determinado segundo as circunstâncias materiais do fato gerador que se concretizou. Tal fenômeno é denominado incidência normativa¹⁸ e tem por consequência a formação de uma relação jurídica intersubjetiva, assim definida por Paulo Barros de Carvalho¹⁹:

Para a Teoria Geral do Direito, “relação jurídica” é definida como o vínculo abstrato segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação. Para que se instaure um fato relacional, vale dizer, para que se configure o enunciado pelo qual irrompe a relação jurídica, são necessários dois elementos: o subjetivo e o prestacional. No primeiro, subjetivo, encontramos os sujeitos de direito postos em relação: um, no tópico de sujeito ativo, investido do direito subjetivo de exigir certa prestação; outro, na posição passiva, cometido do dever subjetivo de cumprir a conduta que corresponda à exigência do sujeito pretensor.

Enquanto norma de conduta individual e concreta, ou relação jurídica intersubjetiva, a obrigação tributária constitui-se, por expressa disposição legal, ao ocorrer o fato gerador, ou melhor, quando se concretiza "a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência", nos termos do art. 114 do Código Tributário Nacional, bem como a teor do art. 113, § 1º, do mesmo diploma, segundo o qual "A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente".

Ainda, segundo o art. 116 do Código Tributário Nacional, o fato gerador ocorre e irradia efeitos tão logo se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias da respectiva "situação de fato", ou se constitua definitivamente a respectiva "situação jurídica".

Tal assertiva – a obrigação tributária constitui-se quando ocorre o fato gerador –, indisputável à primeira vista, é, no entanto, objeto de recorrentes dissídios interpretativos, sejam doutrinários ou jurisprudenciais, que, em suma, controvertem sobre a necessidade de atuação administrativa superveniente para incidência da norma tributária, isto é, para constituição da obrigação tributária de forma individual e concreta.

¹⁸ Diante da ocorrência, no mundo fenomênico, dos fatos descritos na norma jurídica tributária, ela incide, o que significa que colore ou carimba esses fatos, tornando-os “geradores” de direitos e obrigações, vale dizer, de uma relação no âmbito da qual alguém pode exigir o cumprimento da consequência prevista na norma, e outra pessoa é obrigada ao cumprimento dessa consequência. Surge, assim, da ocorrência do fato, e da incidência da norma tributária sobre ele, a obrigação tributária. (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 127).

¹⁹ *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 158.

Paulo Barros de Carvalho defende ser necessária a atuação administrativa ou do contribuinte, valendo-se de conceitos fenomenológicos desenvolvidos por Edmund Husserl, para concluir que a "situação definida em lei como necessária e suficiente" à ocorrência do fato gerador não é, a despeito do que dispõe a lei, suficiente à ocorrência do fato gerador e consequente constituição da obrigação tributária, porquanto a mera ocorrência física da tal "situação definida em lei" distingue-se da sua ocorrência jurídica, anote-se²⁰:

O fato, portanto, ocorre apenas quando o acontecimento for descrito no antecedente de uma norma individual e concreta. O átimo de constituição, saliente-se, não pode ser confundido com o momento da ocorrência a que ele se reporta, e que, por seu intermédio, adquire teor de juridicidade.

[...]

Em rigor, não é o texto normativo que incide sobre o fato social, tornando-o jurídico. É o ser humano que, buscando fundamento de validade em norma geral e abstrata, constrói a norma jurídica individual e concreta, na sua bimembridade constitutiva, empregando, para tanto, a linguagem que o sistema estabelece como adequada, vale dizer, a linguagem competente.

Acrescenta, ainda, o citado autor que²¹:

[...] a natureza da norma individual e concreta, veiculada pelo ato de lançamento tributário, ou pelo ato produzido pelo sujeito passivo para apurar seu débito, nos casos estabelecidos em lei, assumirá a feição significativa de providência constitutiva de direitos e deveres subjetivos. Até porque, se pensarmos bem, que haveria anteriormente à edição dessas normas individuais e concretas? De quem exigiria o Estado-administração o cumprimento da dívida tributária? Qual seria o montante do débito? Por que motivo haveria a cobrança? E em que condições o devedor poderia implementar sua "obrigação"? É sumamente curioso verificar que absolutamente nenhuma dessas perguntas encontrará resposta adequada, que não seja esta: tudo dependerá da norma individual e concreta, seja ela praticada pelo Poder Público (lançamento), seja realizada pelo particular.

Depreende-se que tal argumento, fundado em especulações metajurídicas, além de desvirtuar a eficácia constitutiva prevista nos artigos 113, § 1º, 114 e 116 do Código Tributário Nacional, vinculando ela a um ato e não a um fato – não sem antes transfigurar esse ato em “fato jurídico” e dotá-lo de inusitada eficácia retroativa desde a “data **no** fato jurídico”, que corresponderia à data do fenômeno físico, em contratase com a “data **do** fato jurídico” –, também parece confundir a existência de uma obrigação com sua certeza, liquidez e exigibilidade, supondo que a constituição dessa norma individual e concreta, assim como sua certificação, quantificação e cobrança, depende de “[...] lançamento tributário, ou pelo ato produzido pelo sujeito passivo para apurar seu débito, nos casos estabelecidos em lei”²².

²⁰ Ibid. p. 167,178.

²¹ *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 259.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 167.

Já se anotou, entretanto, que uma norma se introduz no ordenamento jurídico da maneira como as normas de competência deste último estabelecem²³, de sorte que, no Direito Privado, uma obrigação entre particulares pode tornar-se jurídica pela simples manifestação verbal de vontade das partes²⁴, ou, ainda, unilateralmente, pela causação de dano ilícito²⁵; já no Direito Público, uma obrigação individual e concreta, de natureza contratual, por exemplo, carece de instrumento formal para se constituir juridicamente²⁶.

No tocante à obrigação tributária individual e concreta, visto que ela "surge com a ocorrência do fato gerador" (art. 113, § 1º), consistente na "situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência" (art. 114), parece lícito afirmar que sua introdução no ordenamento jurídico opera-se com a própria ocorrência do fato gerador, sem necessidade, ao menos juridicamente, de outro veículo introdutor como o lançamento – cuja linguagem, aliás, por ser textual tanto quanto a da norma geral e abstrata já positivada, padeceria igualmente da mesma incomunicabilidade ôntica com a materialidade do fato social, sendo incompreensível e paradoxal afirmar-se que "[...] não é o texto normativo que incide sobre o fato social [...]", mas o texto da "[...] norma jurídica individual e concreta, na sua bimembridade constitutiva, empregando, para tanto, a linguagem que o sistema estabelece como adequada [...]"²⁷.

Em outras palavras, o fenômeno da incidência normativa, pelo qual um fato subsome-se à hipótese legal e torna-se jurídico, embora certamente não seja físico, nem por isso pressupõe outro ato constitutivo senão aquele já previsto pelo próprio ordenamento jurídico, de sorte que, em se tratando de norma geral e abstrata prescritora de tributo, sua incidência não está juridicamente subordinada a outro evento senão à ocorrência do fato gerador, o que deve

²³ Normas de Competência – Conferindo “potestades” aos sujeitos públicos e privados para produzir normas de comportamento, interpretá-las e aplicá-las voluntariamente, ex officio ou contenciosamente. Estabeleceriam como deveriam ser exercidas tais potestades, sua extensão e limites. Deste tipo são as normas que outorgam competência aos órgãos dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário para a produção de atos funcionais legislativos, administrativos e jurisdicionais. De igual tipo as normas que investem os particulares de capacidade para praticar e para celebrar atos jurídicos constitutivos (testar, votar, contratar etc.). (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 16).

²⁴ Art. 107. A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir. (BRASIL. LEI N. 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002).

²⁵ Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo. (BRASIL. LEI N. 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002).

²⁶ Art. 60. Os contratos e seus aditamentos serão lavrados nas repartições interessadas, as quais manterão arquivo cronológico dos seus autógrafos e registro sistemático do seu extrato, salvo os relativos a direitos reais sobre imóveis, que se formalizam por instrumento lavrado em cartório de notas, de tudo juntando-se cópia no processo que lhe deu origem.

Parágrafo único. É nulo e de nenhum efeito o contrato verbal com a Administração, salvo o de pequenas compras de pronto pagamento, assim entendidas aquelas de valor não superior a 5% (cinco por cento) do limite estabelecido no art. 23, inciso II, alínea "a" desta Lei, feitas em regime de adiantamento. (BRASIL. LEI Nº 8.666, DE 21 DE JUNHO DE 1993).

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 178.

bastar, portanto, para se constituir a relação jurídico-tributária entre seus sujeitos passivo e ativo, ainda que a obrigação consequente não se afigure desde logo certa, líquida e exigível.

A corroborar tal entendimento, Luís Eduardo Shoueri tece a seguinte crítica à posição defendida por Paulo Barros de Carvalho²⁸:

O referido autor parte de premissas fortemente fundadas na teoria da linguagem, para sustentar a inviabilidade de se considerar ocorrido um fato jurídico, senão depois de constituído sob a forma prevista em lei. Isso posto, não teria sentido falar em fato jurídico tributário, senão quando o acontecimento ocorrido no mundo fenomênico se fizesse jurídico, i.e., passasse a ser reconhecido pelo ordenamento, produzindo, então, consequências jurídicas. Esse reconhecimento, por sua vez, dar-se-ia pela incidência. Esta já não mais vista como fenômeno físico, mas como atividade de um ser humano, fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. Nesse sentido, afirmar que a obrigação tributária surgiria com o fato jurídico tributário não seria dizer que já com a ocorrência do evento estaria estabelecido o vínculo: O evento, conquanto correspondendo à hipótese tributária, não seria jurídico enquanto não captado pelo homem, que exerceria a função de “elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraíndo de normas gerais e abstratas outras regras, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas, ou individuais e concretas”. Somente com a formalização, portanto, é que, nesta perspectiva, surgiria a pretensão para o Estado credor. Sendo o lançamento o procedimento pelo qual o evento se insere no mundo jurídico, somente a partir daí haveria norma individual e concreta, vinculando sujeito passivo a sujeito ativo. O raciocínio, posto que erudito, ainda não pode ser aceito sem ressalvas. Acerta ao negar a incidência enquanto fenômeno físico. Mas se o vínculo jurídico surgisse somente com o lançamento, a consequência seria entender não haver qualquer efeito jurídico quando da ocorrência daquilo que o autor denomina “evento”. Porém se isso for verdade, então como seriam tratados os casos de sucessão, antes do lançamento, mas após a ocorrência (no mundo fenomênico) das circunstâncias descritas na hipótese (evento)? Acaso poderia o sucessor (por cisão, por exemplo), negar-se a responder pela dívida, alegando que o patrimônio fora adquirido antes do surgimento da dívida? Ou seja: o sucessor alegaria que o patrimônio que recebeu não havia sido diminuído pela dívida. Seria necessário dizer que com a “constituição” do vínculo, quando do lançamento, surgiria um efeito retroativo, que atingiria o sucessor, ausente tanto quando do fato jurídico quanto do lançamento. Mais adequado parece reconhecer que já no momento do evento surgiu o vínculo, embora ainda não formalizado.

Daí a dizer, então, que a constituição da obrigação tributária individual e concreta não se confunde com sua certificação, liquidação, identificação e cobrança pela autoridade fiscal, atos estes que, daí sim, pressupõem legalmente “linguagem competente”, consubstanciada em ato declaratório denominado lançamento, assim definido pelo Código Tributário Nacional:

Art. 142 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, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

É importante notar que o citado dispositivo refere-se à constituição do “crédito tributário” e que, segundo o art. 139 do Código Tributário Nacional, “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

²⁸ *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.p. 351.

Isso significa que a própria lei distingue o crédito tributário da obrigação tributária correspondente - já constituída pela ocorrência do fato gerador -, fazendo daquele a tradução formal e protocolar desta, com o objetivo de torná-la exigível.

Tal raciocínio, deduzido segundo as premissas legais aludidas, consta igualmente do Relatório do Projeto de Código Tributário Nacional, de 1954, cujo relator-geral, Professor Rubens Gomes de Sousa, assim declarou²⁹:

Ao especificar que a obrigação principal decorre exclusivamente da lei tributária, o Projeto toma posição na controvérsia doutrinária quanto ao efeito constitutivo ou declaratório do lançamento.

[...]

O dispositivo filiou-se, assim, à solução do direito alemão. A Reichsabgabenordnung, em seu texto original (1919), dispunha, no § 81, que a obrigação tributária nasce com a ocorrência da causa geradora do tributo. Na revisão de 1934, o dispositivo passou para o § 99, determinando, mais precisamente, que o débito fiscal nasce desde que seja realizado o estado de fato do qual a lei faça depender o tributo, e esclarecendo que o nascimento do débito não é diferido pela circunstância do seu montante depender de fixação posterior. [...]

Ainda assim, entretanto, permanecia em aberto a questão dos efeitos do lançamento, considerado este como medida preliminar indispensável à liquidação da obrigação e sua cobrança. A esse problema o Projeto deu solução no art. 105, ao atribuir ao lançamento um efeito constitutivo do crédito, considerado distintamente da constituição da obrigação e subordinado a esta. [...]

Assim, o lançamento, em seguida à constatação, meramente declaratória, da ocorrência do fato gerador e do conseqüente nascimento da obrigação, efetua a constituição do crédito correspondente, através da liquidação do montante a ser pago e da identificação do devedor. [...]

A esta conceituação foi observado, nos debates sobre o Anteprojeto, promovidos pelo Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, que a distinção entre atos constitutivos e atos meramente declaratórios está em que os primeiros criam uma situação jurídica nova, ao contrário dos segundos, que constatam situações jurídicas preexistentes, sem nada acrescentar à natureza ou aos efeitos daqueles.

Com seu lançamento, portanto, uma obrigação tributária já constituída individual e concretamente torna-se certa, líquida e exigível, assumindo o *status* de crédito tributário e, como tal, "[...] somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias"³⁰.

1.2.1. Modalidades de lançamento da obrigação tributária

²⁹ BRASIL. Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>>. Acesso em: 16 mai. 2021. p. 192, 193, 203, 204.

³⁰ Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias. (BRASIL. LEI N. 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966).

O lançamento da obrigação tributária, isto é, sua formalização em crédito tributário, opera-se de três modos distintos: (i) "com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro"; (ii) "por homologação", e (iii) "de ofício pela autoridade administrativa".

Na primeira modalidade, prevista no art. 147 do Código Tributário Nacional, tanto o sujeito passivo quanto o sujeito ativo concorrem para formalização do crédito tributário: ao primeiro compete a obrigação acessória de declarar a ocorrência do fato gerador e, ao segundo, compete quantificar e exigir o cumprimento da obrigação principal resultante do fato gerador declarado.

A legislação oferece apenas dois exemplos de tributo cujo lançamento opera-se "com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro": o Imposto Estadual sobre Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCD) e o Imposto Municipal sobre Transmissão Onerosa e Inter Vivos de Bens Imóveis (ITBI)³¹.

Semelhantemente, na segunda modalidade de lançamento, "por homologação", ao sujeito passivo também compete a obrigação acessória de declarar a ocorrência do fato gerador; todavia, além disso, segundo o art. 150 do Código Tributário Nacional, deve ele ainda antecipar o pagamento do tributo, após o que restará ao sujeito ativo apenas a função de tomar "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado" e, em não havendo irregularidades, homologá-la expressamente, como forma de extinção definitiva do crédito tributário³².

Assim se opera, por exemplo, o lançamento do Imposto de Renda das pessoas físicas (IRPF), em que o sujeito passivo tem a obrigação acessória de "[...] apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir", "[...] até o dia vinte e cinco do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital"³³, e, ainda, no mesmo prazo, deve pagar o saldo do imposto³⁴,

³¹ Diz-se por declaração o lançamento efetuado pela autoridade com base em elementos oferecidos pelo sujeito passivo, ou por terceiro, a respeito da matéria de fato indispensável à sua efetivação (CTN, art. 147). Em outras palavras, o sujeito passivo, ou um terceiro, declaram à autoridade administrativa a ocorrência de fatos em face dos quais seria possível efetuar o lançamento. Depois de ofertada essa declaração, a autoridade então efetua o lançamento e notifica o sujeito passivo para pagá-lo ou, se for o caso, apresentar impugnação (defesa administrativa). [...]

Atualmente, poucos tributos são submetidos a essa modalidade de lançamento. São apontados como exemplos, frequentemente, o Imposto Estadual sobre Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCD) e o Imposto Municipal sobre Transmissão Onerosa e Inter Vivos de Bens Imóveis (ITBI). (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 183).

³² Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; (BRASIL, LEI N. 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966).

³³ Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir. Parágrafo único. A declaração, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o dia vinte e cinco do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital. (BRASIL, LEI N. 8.134, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990).

³⁴ Art. 14. O saldo do imposto (art. 13) poderá ser pago em até seis quotas iguais, mensais e sucessivas, observado o seguinte: [...] II - a primeira quota ou quota única será paga no mês de abril do ano subsequente ao da percepção

extinguindo-se assim o respectivo crédito tão logo constituído, "[...] sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento", a teor do art. 150, § 1º, do Código Tributário Nacional.

Veja que o citado dispositivo dá a entender que, por lhe ser ulterior, o ato de homologação não integra o lançamento, sendo este inteiramente composto por atos do sujeito passivo, malgrado a premissa legal de que "Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento"³⁵.

Hugo de Brito Machado Segundo adverte, no entanto, que:

É preciso atenção, portanto, para o significado da palavra homologar. Para Houaiss, homologação é o mesmo que “aprovação, ratificação ou confirmação, por autoridade judicial ou administrativa, de certos atos particulares, a fim de que possam investir-se de força executória ou apresentar-se com validade jurídica”. O ato de lançar, como se explicou, é privativo da autoridade administrativa, mas vem a ser de fato realizado pelo sujeito passivo. Assim, para que produza os efeitos jurídicos que lhe são próprios, é ele confirmado, ratificado ou aprovado pela autoridade, como se estivesse assim a fazê-lo de sua autoria. (2019. p. 185).

Já na terceira modalidade de lançamento, é a autoridade administrativa – representante do sujeito ativo – que deve certificar, quantificar e exigir o pagamento do crédito assim constituído, restando ao sujeito passivo, uma vez notificado³⁶, ou satisfazer tal crédito, ou impugná-lo administrativamente; caso contrário, decorrido o prazo fixado na notificação de lançamento, o respectivo crédito constituir-se-á definitivamente, tornando-se além de exigível executável³⁷.

O art. 149 do Código Tributário Nacional estabelece rol exaustivo de hipóteses em que autoridade administrativa deve proceder ao lançamento de ofício, a primeira delas³⁸ é a única

dos rendimentos; III - as quotas vencerão no dia vinte e cinco de cada mês; (BRASIL, LEI N. 8.134, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990).

³⁵ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento [...] (BRASIL, LEI N. 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966).

³⁶ A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte – que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal – e oponível a ele – que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito. A notificação está para o lançamento como a publicação está para a lei, sendo que para esta o Ministro Ilmar Galvão, no RE 222.241/CE, ressalta que “Com a publicação fixa-se a existência da lei e identifica-se a sua vigência [...]”. (PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 120).

³⁷ A constituição definitiva do crédito tributário ocorre quando do transcurso do prazo para a impugnação administrativa à notificação do lançamento, ou seja, 30 dias após anotação, nos termos do art. 15 do Decreto n. 70.235/1972. Precedentes: AgInt no REsp 1734552/PE, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 02/08/2018; REsp 1774940/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 04/02/2019. (STJ. RECURSO ESPECIAL: REsp 1806439 PB 2019/0089838-7. Relator: Ministro Francisco Falcão. DJ: 19/08/2019. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900898387&dt_publicacao=19/08/2019>. Acesso em: 16 mai. 2021).

³⁸ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; [...] (BRASIL, LEI N. 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966).

que não se funda em alguma espécie de irregularidade no lançamento anterior – iniciado pelo sujeito passivo –, mas na simples determinação legal de que a própria autoridade administrativa certifique, quantifique e exija o crédito tributário, a exemplo do que ocorre com o Imposto sobre Veículos Automotores (IPVA), com o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), com a Contribuição de Iluminação Pública (CF, art. 149-A) e com as taxas em geral.

Esclareça-se que, se o sujeito passivo cumpriu regularmente a obrigação acessória de declarar a ocorrência do fato gerador e quantificar a obrigação resultante, deixando somente de efetuar o respectivo pagamento, já se tem por constituído definitivamente o crédito tributário, sem necessidade de lançamento de ofício ou de homologação pela autoridade administrativa, conforme a seguinte lição de Leandro Paulsen³⁹:

Em verdade, o lançamento de ofício, relativamente aos tributos para os quais a lei prevê a obrigação do contribuinte de apurar e pagar, assume caráter tão somente supletivo. Age o Fisco quando o contribuinte não o faz, ou não o faz satisfatoriamente, deixando não apenas de efetuar o pagamento do montante devido como de depositá-lo ou de declará-lo ao Fisco.

Quando o contribuinte, embora não efetuando o pagamento, reconhece formalmente o débito, através de declarações (obrigações acessórias), confissões (e.g., para a obtenção de parcelamentos) ou mesmo da realização de depósito suspensivo da exigibilidade, resta dispensado o lançamento, pois tudo o que o ato de lançamento por parte da autoridade apuraria já está formalizado e reconhecido pelo contribuinte.

Ou seja, embora o CTN diga da constituição do crédito tributário pelo lançamento realizado de ofício pela autoridade, há situações em que tal lançamento não se faz necessário, porque já foi definida a certeza e liquidez do crédito tributário em documento produzido pelo próprio contribuinte.

De resto, fala-se ainda em lançamento por arbitramento, que, na verdade, consiste em procedimento complementar às já referidas modalidades de lançamento, instaurado pela autoridade administrativa para arbitrar "[...] o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, [...] sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial"⁴⁰.

1.3. Evasão à obrigação tributária

³⁹ *Curso de direito tributário completo*. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 118).

⁴⁰ Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (BRASIL, LEI N. 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966).

A exata compreensão do momento e forma de constituição da relação jurídico-tributária revela-se imprescindível para definição da conduta consistente em evadir-se de uma obrigação tributária.

Logicamente, não há como falar em "evasão" enquanto o objeto dessa conduta não existir, isto é, enquanto a obrigação tributária não se constituir individual e concretamente pela ocorrência do fato gerador.

Antes disso, diversamente, seja qual for a conduta imputada ao suposto sujeito passivo, poderia ele estar no máximo evitando a constituição de uma obrigação tributária, mas, em hipótese alguma, evadindo-se ou furtando-se dela. Note-se haver aí sensível diferença não só semântica, mas sobretudo jurídica, pois, se de um lado, ninguém está legalmente obrigado a vincular-se a uma relação jurídico-tributária, de outro, não faltam disposições legais a sancionar administrativa e criminalmente quem se vinculou a uma relação jurídico-tributária e de algum modo busca fraudá-la.

Nesse sentido, ao conceituar evasão fiscal, Paulo Caliendo⁴¹ assevera tratar-se de conduta eivada de má-fé, comissiva ou omissiva, imputável exclusivamente ao sujeito passivo, e que:

Pode a lei estabelecer como evasão fiscal as seguintes ações: descumprimento de deveres formais; deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; inadimplência por falta de pagamento de débito já lançado etc. Dessa maneira, a conduta pode ser prevista de modo objetivo.

A ação do contribuinte pode ser feita mediante uma ação, tal como: realizar declaração falsa ou uma omissão, como, por exemplo, deixar de recolher ou repassar contribuição social ao INSS.

Configura-se um caso de descumprimento direto, visto que a conduta decorre de fuga ao dever fiscal surgido pela ocorrência do fato gerador. Concretizando-se o fato gerador não há como se furtar ao cumprimento da obrigação tributária. Tal situação levou Gilberto de Ulhôa Canto a declarar que o único critério de diferenciação válido entre evasão e elisão é o temporal, assim, se a conduta do agente se realiza após a ocorrência do fato gerador, estaremos perante um caso de evasão, se realizada antes será um caso de elisão, visto que não terá, pelo menos a princípio, ocorrido descumprimento da norma.

Embora o Código Tributário Nacional não empregue semelhante termo, as formas como se opera a evasão fiscal estão genericamente previstas como hipótese de lançamento de ofício pela autoridade administrativa, cite-se:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício 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;

⁴¹ *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 456,457.

Outrossim, tem-se a tipificação penal das condutas que, a seu modo, redundam em evasão fiscal, assim dispostas na Lei n. 8.137/1990:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

[...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

Como visto, a evasão fiscal consiste em condutas comissivas ou omissivas tendentes a prejudicar a constituição do crédito tributário – não da obrigação tributária –, ou, ainda, no inadimplemento da obrigação acessória de recolher tributo com recursos já obtidos do contribuinte de fato⁴², não se confundindo, pois, com o simples inadimplemento da obrigação tributária principal, em cuja causa não está implícita a intenção evasiva do sujeito passivo, que, de todo modo, submeteu-se regularmente à cobrança do tributo.

1.4. Elisão à obrigação tributária

Tornando à hipótese em que o sujeito passivo evita a constituição da relação jurídico-tributária, ou opta por constituir relação jurídico-tributária menos onerosa – sem estar assim se evadindo dela, insista-se –, esta é denominada de elisão fiscal e sua prática nada tem de ilícita *a priori*, visto que ao particular é assegurada a livre iniciativa de conduzir seus negócios como bem lhe aprouver, contanto que não incorra em alguma hipótese expressamente vedada em lei.

A propósito, consta da doutrina de Marcus Abraham que⁴³:

A palavra “evasão” advém do termo latino *evasio*, significando: “ato de evadir-se; fuga”. Já “elisão”, originária do latim *elisis*, significa o “ato ou efeito de elidir; eliminação ou supressão”. Extraída a origem etimológica, podemos concluir que, no

⁴² O contribuinte de direito é aquele colocado por lei como obrigado em nome próprio a efetuar o pagamento do tributo em razão de praticar um fato gerador, forte no seu dever de pagar tributos e de, assim, contribuir para as despesas públicas. Já o contribuinte de fato é o adquirente ou consumidor que, ao pagar pela compra de uma mercadoria ou serviço, suporta, no valor da operação, a carga tributária relativa ao tributo incidente sobre ela. (PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 78).

⁴³ *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 169.

primeiro caso, estamos diante de um ato ou negócio jurídico irregular, maculado por algum vício de forma ou conteúdo, enquanto no segundo, haveria, a princípio, a legitimidade necessária para que o respectivo procedimento seja aceito pelo ordenamento jurídico.

A elisão, inclusive, pode ser induzida legalmente, por meio de benefícios fiscais que ensejem redução ou mesmo isenção de pagamento de tributo a quem preencher as respectivas condições.

De toda sorte, não é pela indução legal que melhor se apreende o conceito de elisão fiscal; a rigor, a ideia de elisão remete aos casos em que o contribuinte formaliza sua atividade econômica de modo a não incorrer na hipótese de incidência de tributo que, sob forma diversa, tornar-se-lhe-ia imputável, ou mais oneroso.

Semelhante conduta, referida doutrinariamente como elisão por lacuna legislativa⁴⁴, verifica-se quando, por exemplo, uma sociedade empresária registra sua sede, ou sua frota veicular, em localidade diversa da sua principal área de atuação econômica, mas cuja tributação lhe seja mais favorável, ou, ainda, quando, em vez de pagar *pro labore*, opta por remunerar o trabalho dos seus sócios mediante divisão de lucros da empresa.

Exemplo mais polêmico, no entanto, é quando, em vez de doar seus bens imóveis aos seus herdeiros, como forma de adiantamento de herança⁴⁵ – hipótese de incidência de ITCMD – o autor da herança e seus herdeiros constituem uma sociedade empresária, tendo aquele como sócio majoritário, cujos bens imóveis ele transmite à pessoa jurídica como forma de integralizar seu capital social – hipótese de imunidade ao ITBI⁴⁶ –, permitindo-lhe que, posteriormente, com a doação de suas quotas sociais aos demais sócios, os bens imóveis incorporados passem a

⁴⁴ Miguel Delgado Gutierrez (2006, p. 73) explicando o entendimento de Sampaio Doria pontua: “Para o autor, a verdadeira elisão tributária é a que resulta de lacunas ou imperfeições da lei tributária. Por mais previdente que se demonstre o legislador, sempre existiram lacunas e fissuras no sistema tributário, das quais os contribuintes e seus assessores se aproveitam para, de forma criativa, escapar da tributação, moldando juridicamente os fatos com o intuito de serem tributados da forma mais benéfica possível, sem, no entanto, desnaturá-los a tal ponto que não mais produzam os efeitos econômicos ou possuam a utilidade negocial que incita à sua realização. Com efeito, o contribuinte tem a liberdade de optar, entre duas ou mais formas jurídicas disponíveis, por aquela que lhe seja fiscalmente menos onerosa. Não existe preceito legal que proíba ao contribuinte a escolha do caminho fiscalmente menos oneroso dentre as várias possibilidades que o ordenamento jurídico oferece para a realização de um ato ou negócio jurídico. Assim, se o legislador deixou de tributar determinados fatos ou os tributo de forma menos gravosa, o contribuinte pode optar por realizá-los, ao invés de praticar outros fatos que o legislador escolheu como hipótese de incidência tributária”. (JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Elisão*. Tomo Direito Tributário, Edição 1, maio de 2019. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/309/edicao-1/elisao>>. Acesso em: 17 mai. 2021).

⁴⁵ Art. 544. A doação de ascendentes a descendentes, ou de um cônjuge a outro, importa adiantamento do que lhes cabe por herança. (BRASIL, LEI N. 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002).

⁴⁶ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; [...] § 2º O imposto previsto no inciso II: I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital [...]; (BRASIL, CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988).

integrar, ainda que indiretamente, o patrimônio dos seus herdeiros, sem incidência de qualquer tributação.

Casos assim em que a elisão resulta de expediente lícito, mas absolutamente artificioso⁴⁷, traz à tona a discussão sobre abuso de formas jurídicas para fins de elisão fiscal – o que parte da doutrina denomina de "elusão fiscal"⁴⁸ – e sobre considerações econômicas na interpretação da norma tributária, a respeito do que Luís Eduardo Schoueri oferece a seguinte explicação, amparada em direito comparado⁴⁹:

[...] a consideração econômica encontra por limite as situações em que se entenda que o legislador tributário efetivamente se fixou em uma categoria de Direito Privado, i.e., que a hipótese tributária exige a presença do negócio jurídico ou da forma jurídica prevista pela lei, então entende-se que ela não é suficiente para coibir a prática de planejamento tributário, quando o contribuinte afasta a ocorrência daquela circunstância civil, mesmo que exclusivamente para evitar a tributação.

[...]

Para que se declare inadequada, irrazoável (*unangemessen*), a estrutura empregada pelo particular, caracterizando o abuso de formas jurídicas, aplicam-se, naqueles países [Alemanha e Áustria], os seguintes critérios:

- a) Se uma estrutura de Direito Civil é inusual para o resultado econômico procurado;
- b) Se não pode ser encontrado qualquer fundamento econômico razoável para a escolha do meio adotado;
- c) Se parece que outra estrutura seria imediatamente exigida para tanto;
- d) Se uma estrutura é casuística, difícil, não natural, superficial, contraditória ou transparente e suas finalidades econômicas aparecem como secundárias no caso.

Constata-se, pois, que a tal elusão fiscal revela-se a partir de critérios que se aplicam igualmente ao conceito de simulação de negócio jurídico⁵⁰; não obstante, simular negócio

⁴⁷ Há exemplos em que a sociedade constituída tem por objeto social a administração dos imóveis que lhe foram incorporados a título de integralização das quotas do sócio majoritário (autor da herança): são as chamadas *Holdings* familiares, que, por terem atividade econômica real e compatível seu objeto social declarado, não se enquadram no conceito de simulação.

⁴⁸ Tal expressão é atualmente adotada por Heleno Taveira Torres, para considerar a elusão fiscal como o efeito do uso de negócios jurídicos atípicos ou indiretos, organizados através de simulação ou fraude à lei, desprovidos de uma causa, no sentido de obter uma vantagem tributária. Para ele, tais atos estariam considerados dentro do campo do ilícito atípico, mesmo que aparentemente lícitos, porque não estão abrangidos por uma regra específica sancionatória, porém sendo-lhes aplicáveis os critérios gerais de sanção, comum a todos os atos danosos. Neste sentido, esclarece Túlio Rosenbuj que [...] a elusão é um conceito que compreende a fraude à lei e o abuso de formas jurídicas, é o gênero de todos os comportamentos ou ações dirigidas a criar situações de vantagem patrimonial para os particulares, assentadas na imperfeição dos atos, fatos ou negócios que se preconstituem com o único propósito e móvel da finalidade fiscal, tendo-se em conta que da fraude não se deduz intencionalidade fraudulenta, que sim aparece no abuso de forma. (ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 172).

⁴⁹ *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 424.

⁵⁰ [A simulação] é feita no sentido de iludir terceiros. Os ajustes aparentam ser positivos e certos, mas formam negócios jurídicos fantasiosos, imaginários, não queridos pelos interessados, como na hipótese de uma doação instrumentalizada através de uma escritura de compra e venda. [...]

Na dissimulação, ao contrário, oculta-se o verdadeiro, ou aquilo que se quis constituir, apresentando-se com um aspecto dissociado do verídico. Em ambas, porém, o agente busca o engano, ora ocultando sobre a inexistência de uma circunstância não verdadeira, ora propalando a inexistência de uma situação real e concreta. Esconde-se, na última, algo que sentimos. Mantém-se o outro contraente distanciado das pretensões que conduzem ao negócio. O art. 167 dá validade ao negócio que se dissimulou, se válido na forma e na forma: “É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido na substância e na forma”. (RIZZARDO, Arnaldo. *Contratos*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 204).

jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador já constitui hipótese típica de evasão fiscal, conforme definição exposta do subtítulo anterior, pelo que se deduz redundante e imprópria a adoção do conceito de elusão fiscal como espécie ilícita de elisão fiscal.

2. O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Em 10 de janeiro de 2001, foi publicada a Lei Complementar n. 104, que acrescentou ao art. 116 do Código Tributário Nacional a seguinte norma:

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.

Conquanto ainda não positivado o procedimento a que está subordinada a eficácia contida dessa norma de competência⁵¹, sua validade e potencial alcance normativo têm sido objeto de questionamentos acadêmicos e judiciais, para cuja origem concorrem tanto a motivação ambígua do legislador como sua atecnia, senão vejamos.

2.1. Exposição de motivos para inclusão do parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional

Anexada ao Projeto de Lei Complementar n. 77/1999 – que se converteu na Lei Complementar n. 104/2001 –, tem-se a Exposição de Motivos do Senhor Ministro de Estado da Fazenda, Pedro Malan, da qual consta que⁵²:

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.

⁵¹ Normas condicionadas (ou de eficácia contida, redutível ou restringível) necessitam de legislação infraconstitucional (notadamente de lei complementar) para disciplinar o seu alcance. Podem ser aplicadas em certas hipóteses independentemente de sua regulamentação. (FRIEDE, Reis. *Ciência do Direito, norma, interpretação e hermenêutica jurídica*. 9. ed. Barueri, SP: Manole, 2015. p. 104).

⁵² PODER EXECUTIVO. PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 77, DE 1999. Altera dispositivos da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=25745>>. Acesso em: 17 mai. 2021.

A necessidade de coibir “procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito” teria sido, pois, o motivo pelo qual foi acrescido o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, introduzindo no ordenamento jurídico suposta norma geral antielisão, que já em sua concepção legislativa recebeu fundadas críticas sobre sua validade, enjeitadas pela Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados com fatalismo e singeleza, leia-se⁵³:

Aqui se trata tipicamente de inserção, no CTN, de uma norma geral antielisão. Procura-se evitar ou minorar os efeitos do chamado "planejamento tributário" das empresas, das suas tentativas de elisão, que produzam o esvaziamento da sua capacidade contributiva, com quebra da isonomia, em muitos casos, e com efeitos na concorrência.

Tal tipo de norma antielisão existe de maneiras diversas na legislação de países com tradição no Direito Tributário. E certo que os doutrinadores, a jurisprudência e os advogados do contribuinte terão amplo campo de luta e debate em torno do tema.

O parágrafo único no art.116, do PLP 77/99 é amplo e ambicioso. Dará consideráveis poderes de interpretação e decisão ao Fisco, armando-o de instrumentos legais contra a elisão e também contra tentativas de sonegação fiscal. Haverá de certo um grande embate hermenêutico, em que advogados dos contribuintes, o Fisco, o Poder Judiciário e os doutrinadores digladiarão por muito tempo, até que, algum dia, assente a poeira da legislação e da jurisprudência sobre tema tão polêmico.

Contudo, é justificável e oportuno o parágrafo único proposto ao art. 116 do CTN. Fica rejeitada a emenda de Plenário de nº 10, que suprime esse dispositivo.

Sucedo que, antes de se falar em validade, primeiro é preciso atentar para o fato de que a redação proposta ao parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, a despeito da respectiva motivação legislativa, não traduz hipótese alguma de elisão, mas, sim, de evasão, coincidente, aliás, com a hipótese da norma antievasão por simulação já positivada desde a publicação do Código Tributário Nacional em 1966.

Notadamente, em vez de ter como hipótese de incidência “[...] procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito” – como aludido na Exposição de Motivos do Senhor Ministro de Estado da Fazenda –, a norma positivada no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional refere-se a “[...] 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”, e, com isso, aparenta reproduzir, em termos mais específicos⁵⁴, a norma que determina o lançamento de ofício “[...] quando se

⁵³ Idem.

⁵⁴ Em resumo, por força da inserção do parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, passou a existir, em nosso ordenamento jurídico, tratamento específico a dissimulação, espécie do gênero simulação. Ocorrendo hipótese de simulação absoluta, deve ser aplicado o art. 149, VII, do Código Tributário Nacional. Tratando-se de simulação relativa, isto é, de dissimulação, a norma aplicável é o parágrafo único do art. 116 do mesmo diploma legal, cuja eficácia técnica (sintática) está condicionada a edição de lei ordinária. [...]

A simulação é absoluta se “a declaração de vontade exprime aparentemente um negócio jurídico, não sendo intenção das partes efetuar negócio algum”. O ato ou negócio jurídico simplesmente não ocorreu. É meramente ilusório ou fictício. Na simulação relativa, também denominada dissimulação, há, consoante ensina Silvio Rodrigues, dois negócios jurídicos: “um, simulado, ostensivo, aparente, que não representa o íntimo querer das

comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”⁵⁵.

Semelhante divergência entre o texto positivado e o motivo da sua positivação resolve-se necessariamente pela prevalência daquele, como assevera Paulo Ayres Barros⁵⁶:

Descompassos que surjam entre a enunciação e o enunciado-enunciado devem ser solucionados em favor deste último. Desacordos entre a exposição de motivos e os enunciados prescritivos obedecem ao mesmo raciocínio. Tais desacordos são usuais e decorrem, geralmente, do uso de uma linguagem menos técnica na exposição de motivos, em relação àquela utilizada no corpo da legislação levada a votação.

A exposição de motivos faz menção ao combate à elisão e a possibilidade de desconsideração de planejamentos tributários praticados com abuso de forma e abuso de direito. O parágrafo único acrescido ao artigo 116 do Código Tributário Nacional prescreve que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Dissimular e signo que tem amplitude semântica distinta dos conceitos de abuso de forma e abuso de direito. Não há menção ou referência, nos enunciados prescritivos que constam da legislação aprovada, ao abuso de forma, nem ao abuso de direito. O ato dissimulado enquadra-se no plano da ilicitude; a elisão tributária, em tese, no campo da licitude.

Por outro lado, o próprio motivo exposto pelo legislador, a tal necessidade de coibir “procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito”, se pressuposta a ocorrência do respectivo fato gerador, também corresponde à hipótese de simulação de ato ou negócio jurídico para dissimular a ocorrência de fato gerador – não para evitá-la, veja bem –, o que denota a absoluta impropriedade do caráter antielisivo atribuído à norma positivada no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

2.2. Constitucionalidade da norma positivada no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional

Ao que parece, parte da comunidade jurídica impressionou-se sobremaneira com os motivos expostos pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, Pedro Malan, a ponto inclusive de atribuir-lhes normatividade e acreditar que, uma vez regulamentado o procedimento da pretensa norma geral antielisão⁵⁷, instaurar-se-ia alguma espécie de caça às elisões fiscais,

partes; e outro, dissimulado, oculto, que justamente constitui a relação jurídica verdadeira”. (BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese (Livre-docência) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008. p. 158, 243).

⁵⁵ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício 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; (BRASIL, LEI N. 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966).

⁵⁶ Elisão tributária - limites normativos. Tese (Livre-docência) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008. p. 188).

⁵⁷ Já foram editadas as Medidas Provisórias n. 66/2002 e n. 685/2015, regulamentando o indigitado procedimento, porém, quando convertidas em lei, suas disposições respectivas foram suprimidas.

obrigando contribuintes a formalizarem atos e negócios jurídicos segundo o interesse tributário da Administração e sua interpretação econômica dos fatos.

É o que se deduz da ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio – CNC em 18-4-2001, protocolada sob o n. 2.446, cujos fundamentos foram assim relatados no voto da Ministra Relatora Carmem Lúcia, proferido em 12-6-2020⁵⁸:

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”.

Como não poderia deixar de ser, após analisar o tema, a ministra relatora concluiu 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”⁵⁹, em razão do que votou pela improcedência do pedido declaratório de inconstitucionalidade.

Outros quatro ministros também já votaram pela improcedência do pedido⁶⁰, sendo remota a possibilidade de algum voto divergente, porquanto declarar inconstitucional a norma que autoriza “[...] 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”, torna igualmente inconstitucional – ou melhor, incompatível com a Constituição Federal de 1988⁶¹ – a norma que determina o lançamento de ofício “[...] quando

⁵⁸ STF. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE, ADI 2446, NÚMERO ÚNICO: 0001237-49.2001.1.00.0000. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. DJ: 19/06/2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/adi-2446-voto-carmen-lucia.pdf>>. Acesso em: 18 mai. 2021.

⁵⁹ Idem.

⁶⁰ Segundo a respectiva certidão de julgamento: “Após os votos dos Ministros Cármen Lúcia (Relatora), Marco Aurélio, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes, que julgavam improcedente o pedido formulado na ação direta, pediu vista dos autos o Ministro Ricardo Lewandowski. Falou, pelo interessado Presidente da República, o Dr. Paulo Mendes de Oliveira, Procurador da Fazenda Nacional. Plenário, Sessão Virtual de 12.6.2020 a 19.6.2020”. (Idem).

⁶¹ O reconhecimento da inconstitucionalidade de um ato normativo, seja em decorrência de desvio formal ou material, produz a mesma consequência jurídica: a invalidade da norma, cuja tendência será ter sua eficácia paralisada. Há uma única situação em que o caráter formal ou material da inconstitucionalidade acarretará efeitos diversos: quando a incompatibilidade se der entre uma nova Constituição — ou uma emenda constitucional — e norma infraconstitucional preexistente. Nessa hipótese, sendo a inconstitucionalidade de natureza material, a norma não poderá subsistir. As normas anteriores, incompatíveis com o novo tratamento constitucional da matéria, ficam automaticamente revogadas (é minoritária, no direito brasileiro, a corrente que sustenta que a hipótese seria de inconstitucionalidade, passível de declaração em ação direta ajuizada para esse fim). (BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 51).

se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”, disposta no art. 149, inc. VII, do Código Tributário Nacional e em pleno vigor desde 1967.

Deve ser afastada, portanto, a suposição de que, em virtude do caráter dúplice da ação direta de inconstitucionalidade, ao julgá-la improcedente, o Supremo Tribunal Federal terá declarado constitucional a pretensa norma antielisão e, com isso, reconhecido como ilícita a conduta do contribuinte de formalizar seus atos ou negócios jurídicos de modo que não constituam jurídico-tributária, ou que a tornem menos onerosa.

2.3. Inexistência de norma antielisão no ordenamento jurídico

A bem da verdade, jamais foi positivada qualquer norma antielisão no ordenamento jurídico pátrio para que pudesse ser declarada constitucional ou inconstitucional, mas é certo, não obstante, que semelhante norma atentaria insofismavelmente contra a garantia constitucional de que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, já que a elisão fiscal funda-se justamente na premissa de que, não dispondo a lei em sentido contrário, é lícito ao contribuinte recorrer às formas jurídicas e negociais que lhe pareçam melhor satisfazer seus interesses econômicos.

A previsibilidade do alcance normativo das disposições legais é fator determinante para segurança jurídica, manifestando-se em razão inversa à extensividade interpretativa das hipóteses de incidência tributária, vindo a calhar a seguinte explicação de Paulo Ayres Barreto⁶²:

Como corolário da noção de República, o princípio da segurança jurídica pressupõe a estabilidade das relações jurídicas, a previsibilidade da ação estatal, a possibilidade de se planejar ações futuras, a garantia da não-surpresa. [...]

Segurança jurídica e elisão tributária são temas imbricados. A possibilidade de planejar ações futuras está diretamente associada ao conhecimento do sistema normativo, a certeza de sua observância, sendo possível prever o espectro de atuação das autoridades administrativas que tem que agir sob o império da lei.

[...]

É por essa razão que a interpretação da lei tributária deve se dar de forma estrita. E que, como ensina Roque Carrazza, "estando em pauta, na tributação, a liberdade e a propriedade das pessoas - dois valores que, além de muito caros, foram sobremodo valorizados pelo Texto Constitucional as leis tributárias não se compadecem com uma interpretação extensiva ou analógica".

Já o declarado propósito do legislador de introduzir no ordenamento jurídico norma destinada a combater “abuso de forma ou de direito” – ao lado das tradicionais normas

⁶² Elisão tributária - limites normativos. Tese (Livre-docência) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008. p. 103, 104.

antievasão – somente revela seu ressentimento pelos procedimentos de planejamento tributário, que, por definição, destinam-se a promover a elisão fiscal com maior efetividade possível, resultando em evidente impacto arrecadatório, o que, por si só, não constitui violação de direito, mas, é claro, sempre se assomam a moralidade, a boa-fé e a finalidade social como pretexto para se relativizar alguma liberdade individual inoportuna à Administração.

Invariavelmente, os argumentos contrários à elisão fiscal remontam à prevalência do interesse social – que se acredita como interesse primário da Administração – e à suposta imoralidade do indivíduo que opta por não render tributos à sociedade quando poderia fazê-lo. São essas, por exemplo, as premissas do argumento que se refere à capacidade contributiva como fundamento constitucional para limitar a liberdade do contribuinte de formalizar seus atos e negócios jurídicos, a fim de arcar com a menor carga tributária possível.

De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo, semelhante argumento é sustentado por Marco Aurélio Greco, partindo das seguintes premissas: “[...] i) a capacidade contributiva é princípio constitucional e [...] onde houver capacidade contributiva deverá haver, na máxima medida possível, tributação, sob pena de inconstitucionalidade; e ii) no contexto do constitucionalismo contemporâneo, as normas constitucionais não devem ser vistas como proteção do contribuinte em face do Estado, mas como instrumentos de viabilização da solidariedade social”⁶³.

Não obstante, Hugo de Brito Machado Segundo, assim como Paulo Ayres Barreto⁶⁴, discorda do posicionamento adotado por Marco Aurélio Greco, asseverando que:

Na verdade, o princípio da capacidade contributiva tem eficácia positiva, mas esta não pode suplantar a regra da legalidade e as regras de competência. [...] Ainda que se considere que a prática de um planejamento tributário diminui, ou amesquinha, a eficácia do princípio da capacidade contributiva, e mesmo que se considere que a legalidade é um princípio “ponderável”, não seria proporcional dar ao intérprete o poder de desconsiderar os atos praticados pelo contribuinte, quando ausentes quaisquer patologias ou vícios. Tal desconsideração até poderia ser adequada, no sentido de que prestigiaria realmente a capacidade contributiva, mas certamente seria desnecessária: a edição de lei, prevendo o fato como tributável, seria medida também adequada, e incomparavelmente menos gravosa, porquanto não magoaria a exigência da legalidade tributária. Por tudo isso, mesmo que estivesse regulamentado o

⁶³ *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 136, 137.

⁶⁴ Marco Aurélio Greco propugna pela eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva, como premissa fundamental de sua proposição teórica sobre os limites do planejamento tributário. [...] Estamos convencidos de que o princípio da capacidade contributiva a tanto não autoriza. [...] Em síntese, descabe, em face da estrutura do nosso ordenamento jurídico, uma intelecção do princípio da capacidade contributiva que autorize as autoridades administrativas a motivar seus lançamentos tributários com fundamento exclusivo nesse princípio. Em outras palavras, a argumentação de que o fato 'A' revela a mesma capacidade contributiva do fato 'B' - em situação em que as regras de incidência, legalmente estabelecidas, são distintas - não autoriza a invocação desse princípio pela autoridade administrativa, no exercício de função dessa natureza, como fundamento de validade de lançamento tributário que pretenda submeter os dois fatos a uma mesma incidência tributária. (Elisão tributária - limites normativos. Tese (Livre-docência) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008. p. 119,122).

parágrafo único do art. 116 do CTN, a desconsideração de planejamentos desprovidos de patologias (simulação, fraude à lei, abuso de direito etc.) seria inválida, por configurar meio desproporcional de prestigiar o princípio da capacidade contributiva.

De outro vértice, se o interesse é realmente combater “abuso de forma ou de direito”, caberia lembrar ao legislador que, há décadas, já se prestava a tanto a norma antievasão por simulação⁶⁵ – em que sempre esteve implícita a hipótese de dissimulação, ou simulação relativa –, da qual não se justifica abstrair a ocorrência do fato gerador simulado, para dar à luz uma espécie híbrida de elisão fiscal ilícita, também chamada de elusão fiscal, cuja fiscalização sequer poderia resultar em lançamento, por lhe faltar ainda a ocorrência do respectivo fato gerador.

Aliás, a fiscalização de eventuais abusos de forma para fins de elisão fiscal somente se poderia instrumentalizar nos moldes de um procedimento de consulta⁶⁶, em que se manifestaria a autoridade fiscal sobre a validade das formas previstas no planejamento tributário antes da ocorrência do fato gerador imputável, hipótese evidentemente impraticável diante da infinita demanda de trabalho que implicaria.

Bem se vê, afinal, que a inexistência de norma jurídica antielisão não se trata apenas de mera lacuna ou opção legislativa, mas sobretudo de insuperável resistência lógica e jurídica, visto ser inconcebível que a autoridade fiscal, antecipadamente, obrigue o contribuinte a praticar ato ou negócio jurídico futuro de forma diferente daquela prevista em seu planejamento tributário, a fim de incorrer na hipótese de incidência de determinado tributo.

Conclusão

A partir da exposição dos conceitos tributários de obrigação, evasão e elisão, objetivou-se demonstrar a falta de identidade entre a hipótese conceitual de elisão e a hipótese positivada no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional – malgrado o pretenso caráter antielisivo que lhe foi atribuído na exposição de motivos do respectivo projeto de lei –, bem como demonstrar a identidade entre a hipótese conceitual de evasão e a aludida hipótese legal.

⁶⁵ Não configuram planejamento tributário, como dito, as condutas ilícitas, praticadas por meio de fraude. O mesmo se pode dizer da simulação, por meio da qual o contribuinte deseja praticar o ato “a”, pratica efetivamente o ato “a”, mas declara formalmente a feitura do fato “b”. Se um contribuinte efetivamente presta um serviço, mas simula estar realizando uma venda de mercadoria, o tributo devido será aquele relativo ao serviço, e não à circulação de mercadorias. O art. 167 do Código Civil, aliás, destaca que “é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma”. (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 134).

⁶⁶ Decreto n. 70.235/1972, art. 46 e ss.

Demonstradas tais premissas, concluiu-se que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional consiste em norma antievasão, cuja hipótese de incidência já estava compreendida genericamente na norma antievasão disposta no art. 149, inc. VII, do Código Tributário Nacional, sendo tal norma perfeitamente constitucional, inclusive segundo os cinco ministros do Supremo Tribunal Federal que já votaram pela improcedência da Ação Direita de Inconstitucionalidade n. 2.446.

Concluiu-se, ainda, não estar positivada norma antielisão alguma e que sua introdução no ordenamento jurídico pátrio desafiaria limites jurídicos, dada sua incompatibilidade com os princípios constitucionais da livre iniciativa e da estrita legalidade tributária, bem como limites lógicos e materiais, em razão das dificuldades para se conceber e instrumentalizar procedimento fiscalizatório anterior à ocorrência do fato gerador.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020;
- BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese (Livre-docência) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008. BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019;
- BRASIL. Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>>. Acesso em: 16 mai. 2021. p. 192,193, 203, 204;
- CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020;
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013;
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012;
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020;
- FRIEDE, Reis. *Ciência do Direito, norma, interpretação e hermenêutica jurídica*. 9. ed. Barueri, SP: Manole, 2015;

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Elisão*. Tomo Direito Tributário, Edição 1, maio de 2019. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/309/edicao-1/elisao>>. Acesso em: 17 mai. 2021;

KELSEN, Hans, *Teoria pura do direito: introdução à problemática jurídico-científica*; tradução e estudo introdutório Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2021;

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019;

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021;

PODER EXECUTIVO. PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 77, DE 1999. Altera dispositivos da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=25745>>. Acesso em: 17 mai. 2021;

RIZZARDO, Arnaldo. *Contratos*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021;

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021;

STJ. RECURSO ESPECIAL: REsp 1806439 PB 2019/0089838-7. Relator: Ministro Francisco Falcão. DJ: 19/08/2019. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900898387&dt_publicacao=19/08/2019>. Acesso em: 16 mai. 2021;

STF. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE, ADI 2446, NÚMERO ÚNICO: 0001237-49.2001.1.00.0000. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. DJ: 19/06/2020. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/dl/adi-2446-voto-carmen-lucia.pdf>>. Acesso em: 18 mai. 2021.