

VOTO - VISTA

O Senhor Ministro Dias Toffoli:

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio, tendo como objeto o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela LC nº 104/01.

Eis o teor do dispositivo questionado:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)” (grifo nosso).

Aduz a requerente que o dispositivo em questão traz norma de combate à elisão fiscal, autorizando a autoridade fiscal a não levar em conta os documentos firmados pelos contribuintes. Diz que, na prática, elimina-se a possibilidade de os contribuintes fazerem o legítimo planejamento tributário e permite-se que o agente fiscalizador se utilize da interpretação econômica em direito tributário. Nessa toada, sustenta que seria possível o lançamento do tributo não com base nas operações realizadas pelos documentos e de acordo com a lei, com base em uma operação que, aos olhos do agente fiscalizador, estaria sendo disfarçada. Entende ter havido violação dos princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada, da reserva absoluta da lei formal no direito tributário e da separação dos poderes.

Argumenta que o dispositivo impugnado confere ao agente fiscal o poder de deixar de aplicar a lei ao fato a que se destina e a escolher outras disposições que resultem para o estado maior receita, partindo-se da presunção de que o contribuinte se valeu da lei para pagar menos tributo.

Nas palavras da requerente, o dispositivo hostilizado violou o art. 150, I, da Constituição Federal por três vertentes:

“A) Pelo princípio da legalidade, porque permite que a autoridade fiscal tribute por fato gerador não ocorrido e previsto na lei;

B) Viola o princípio da tipicidade fechada, que é o corolário da legalidade estrita, por consequente, caracteriza uma segunda infringência ao art. 150, I, da CF;

C) Introduce a interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro, ensejando tributação por analogia, também vedado pelo dispositivo legal, infringindo o princípio da certeza e segurança das relações jurídicas. E mais, autorizou o ‘agente fiscal’, executivo por excelência, a desarvorar-se em legislador em evidente afronta ao princípio da separação dos poderes plasmado no art. 2º e ratificado no art. 60, § 4º, III, como cláusula pétrea”.

O Presidente da República prestou informações pela improcedência da ação. Articulado que: a) o dispositivo não é autoaplicável, dependendo de lei ordinária nas esferas federal, estadual, distrital e municipal; b) não se pretende, com a norma questionada, afastar formas lícitas de elisão ou de planejamento tributário, mas sim atingir o abuso do exercício desse direito; c) não há ofensa à legalidade, à tipicidade ou à reserva legal nem há uso de analogia integrativa, pois o fato gerador e seus efeitos estão previstos em lei; d) a norma autoriza ao agente fiscal negar eficácia a atos dissimulados, aptos a mascarar fato gerador e efeitos efetivamente ocorridos, possibilitando, quando muito, a interpretação analógica (que não se confundiria com analogia). No mais, apoiou-se na doutrina de Marco Aurélio Grego, para quem: a) a LC nº 104/01 é formalmente constitucional, à luz do art. 146, III, a e b, da Constituição Federal; b) não é pacífico o entendimento de que a legalidade estrita e a tipicidade fechada regem, inquestionavelmente, o direito tributário; c) o cerne da questão está em que, para a ocorrência da desconsideração autorizada pelo dispositivo, é necessário que exista a definição legal do fato gerador, tipicamente descrito, e que, materialmente, ele ocorra; d) cabe ao Fisco demonstrar a ocorrência do fato gerador bem como que o ato ou negócio jurídico foi praticado com a finalidade de dissimular; e) a norma impugnada nada diz a respeito dos critérios pertinentes para se reconhecer a existência do fato gerador dissimulado e, nesse contexto, nada dispõe sobre interpretação econômica; f) não houve alteração do art. 108 do CTN, o qual veda o emprego da analogia para exigência de tributo não previsto em lei; g) dissimular

abrange o simular, mas tem maior amplitude do que esse, podendo abarcar, em tese, hipóteses de abuso de direito, fraude à lei e utilização de negócios indiretos; h) a norma é de eficácia limitada.

O Presidente do Senado Federal, nas informações por si prestadas, alegou não estar presente o requisito da pertinência temática. Aduziu ser o pedido juridicamente impossível, pois os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária é que poderão ou não ser constitucionais. Ademais, alegou que a norma não impede o planejamento tributário nem introduz a interpretação econômica. Disse que o texto constitucional não proíbe a criação de normas direcionadas a impedir a elisão fiscal dissimulada ou a elisão abusiva. Anotou que a norma questionada atende ao art. 145, § 1º, da Constituição Federal e ao princípio da isonomia. Afirmou que interpretação econômica é apenas um critério de informação, por meio da qual se descobre a realidade econômica da operação celebrada pelas partes para, depois, se buscar o dispositivo legal apropriado.

A manifestação do Advogado-Geral da União e o parecer do Procurador-Geral da República foram pela improcedência do pedido.

Na sessão de 12/6 a 19/6/20, a Relatora, Ministra **Cármem Lúcia**, votou pela improcedência da ação, no que foi acompanhada pelos Ministros **Marco Aurélio**, **Edson Fachin**, **Alexandre de Moraes** e **Gilmar Mendes**. Pediu vista o Ministro **Ricardo Lewandowski**.

Na sessão de 15/10 a 22/10/21, Sua Excelência abriu divergência, julgando procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º da LC nº 104/01, na parte em que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do CTN. Reajustando voto, o Ministro **Alexandre de Moraes** acompanhou a divergência. Votou o Ministro **Luiz Fux** acompanhando a Relatora. Pediu vista dos autos para melhor apreciar a controvérsia.

É o relatório.

Desde já, registro que acompanho a Relatora, julgando improcedente a ação direta.

Tal como o fez Sua Excelência, afasto a preliminar suscitada pelo Presidente do Senado Federal. Isso é, julgo que a Confederação Nacional do Comércio possui legitimidade para o ajuizamento da presente demanda.

Nesse contexto, tenho, para mim, estar presente o requisito da pertinência temática. O dispositivo questionado é capaz de ser, em tese,

aplicado a qualquer dos associados da requerente. Ademais, é certo que a Corte já reconheceu a legitimidade da CNC para o ajuizamento de diversas ações diretas de inconstitucionalidade nas quais se questionava matéria tributária. Nesse sentido: ADI nº 3.142/DF, Tribunal Pleno, de minha relatoria, DJe de 9/10/20; ADI nº 1.763/DF, Tribunal Pleno, de minha relatoria, DJe de 30/7/20.

No mérito, cumpre destacar, de início, que o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional não busca impedir, ainda que por vias transversas, o planejamento tributário lícito, mas sim inibir condutas ilícitas.

Feito esse esclarecimento, tenho, para mim, não haver violação do art. 150, I, do texto constitucional nem do princípio da separação dos Poderes, seja no que diz respeito ao Poder Legislativo, seja no tocante ao Poder Judiciário.

Como bem consignou a Relatora, somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal. Por seu turno, o parágrafo único do art. 116 do CTN prevê que pode a autoridade administrativa “desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a **ocorrência do fato gerador** do tributo ou a natureza dos **elementos constitutivos da obrigação tributária** (...)”. Ora, o fato gerador é propriamente aquele definido em lei. Anote-se que também são tratados por lei os outros elementos indispensáveis para a configuração da obrigação tributária principal, como a alíquota e a base de cálculo.

Isso significa que a Administração tributária, ao invocar o parágrafo único em questão, tem de demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador previsto em lei ou a presença dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Além disso, tem de demonstrar a ocorrência de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência desse fato gerador ou a natureza dos citados elementos.

Corroborando o entendimento acerca da ausência de violação da legalidade tributária, convém ainda citar Marco Aurélio Greco: “a norma em questão não autoriza a exigência de tributo em relação à hipótese que não configure fato gerador; não autoriza a exigência sem lei ou fora dos tipos que a lei pertinente tiver previsto; não cria fato gerador novo!” (Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. **In** : O planejamento tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo: Dialética, 2001, p. 183/204).

Igualmente acompanho a Relatora no tocante à ausência de ofensa ao princípio da separação dos Poderes naquilo que diz respeito à relação entre Poder Executivo e Poder Legislativo. Não se verifica, no presente caso, a possibilidade de a autoridade fiscal usurpar competência legislativa, realizando tributação por analogia ou fora das hipóteses legalmente previstas, mediante interpretação econômica.

Como bem consignou o Procurador-Geral da República, o parágrafo único do art. 116 do CTN (Título II, Capítulo II) não tem por objetivo a cobrança de tributo a partir de hipóteses não descritas em lei. Outrossim, é certo que esse dispositivo não trata de interpretação da legislação tributária, assunto esse que, na realidade, está disciplinado no Capítulo IV do Título I do referido código (arts. 107 a 112). Nesse cenário, note-se não ter a LC nº 104/01, que trouxe o dispositivo ora questionado, revogado a norma do CTN a qual dispõe que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

De mais a mais, não vislumbro a inconstitucionalidade a que se referiu o Ministro **Ricardo Lewandowski** em voto-vista, para quem “a decisão aludida no parágrafo único do art. 116 do CTN caberá sempre a um magistrado togado, considerado o princípio da reserva de jurisdição”. Destaque-se que Sua Excelência apontou ser extrema a medida mencionada nesse dispositivo e de graves consequências e mencionou normas do Código Civil prevendo a nulidade de negócio jurídico simulado ser pronunciada por Juiz.

Não se diverge quanto aos adjetivos atribuídos à medida a que se refere o dispositivo questionado e as suas consequências. Bem por isso, aliás, considero que a lei ordinária deve disciplinar com a devida cautela os procedimentos a serem observados na desconsideração de 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. Ademais, deve a autoridade fiscal atuar diligentemente no caso concreto.

Contudo, julgo que não se aplica o princípio da reserva de jurisdição quanto à decisão aludida no dispositivo questionado.

Em primeiro lugar, cumpre lembrar que, consoante já registrou o Ministro **Celso de Mello**, esse princípio “importa em submeter, à esfera única de decisão dos magistrados, a prática de determinados atos cuja realização, por efeito de **explícita determinação constante do próprio texto**

da Carta Política , somente pode emanar do juiz, e não de terceiros” (MS nº 23.452/RJ, Tribunal Pleno, DJ de 12/5/2000 – grifo nosso). Não vislumbro, no texto constitucional, a existência de determinação de que a medida à qual se refere o dispositivo hostilizado deve ser emanada somente por juiz.

Em segundo lugar, é certo que tal medida somente poderá ser tomada pela autoridade fiscal respeitando o devido processo legal. Nesse ponto, ganha inegável importância aquela lei ordinária disciplinando os procedimentos a serem observados por essa autoridade.

Em terceiro lugar, a decisão tomada pela autoridade fiscal com base na norma debatida pode ser controlada pelo Poder Judiciário, na hipótese de esse ser provocado. Em outras palavras, tal decisão administrativa não é imune ao controle judicial.

Em quarto lugar, julgo que a **desconsideração** a que se refere o dispositivo impugnado não se equipara à **anulação** de negócio jurídico simulado à qual alude os arts. 167 e 168 do Código Civil. Como se destacou nas informações prestadas pelo Presidente da República, aquele dispositivo do CTN permite apenas que a autoridade fiscal, no contexto da tributação, negue **eficácia** àqueles atos ou negócios jurídicos. Atente-se que a medida administrativa não atua no plano da validade. Corroborando o entendimento: MONTEIRO, Eduardo Cabral Moraes. O parágrafo único do art. 116 do CTN: norma geral antielisão? **In** : Doutrinas Essenciais de Direito Tributário | vol. 11 | p. 685 - 742 | Jul / 2014.

Ante o exposto, acompanho a Relatora, Ministra **Cármem Lúcia** , e julgo improcedente a ação direta.

É como voto.