

# **A INCONSTITUCIONALIDADE DA** **NORMA ANTI-ELISÃO**

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,**

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, Paulista e Escola de Comando e Estado  
Maior do Exército, Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do  
Estado de São Paulo e do Centro de Extensão Universitária - CEU.

A Lei Complementar n. 104/2001, de duvidosa constitucionalidade em muitos de seus dispositivos, apresenta alteração do artigo 116 do CTN, que passou a ter a seguinte redação:

*“Art. 116 ...*

*§ 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”.*

Já, no passado, com insucesso, tentou o governo federal criar dispositivo de menor repercussão e de maior consistência (artigo 51 da Lei 7450/85) barrado pela doutrina e pelo Judiciário, sempre que chamado foi a se manifestar sobre ele.

Tanto a norma anterior, como a atual, de espectro consideravelmente mais abrangente, parecem-me de manifesta inconstitucionalidade, devendo o novo dispositivo ser objeto de ação direta de inconstitucionalidade em breve, por alguma entidade de classe com legitimidade ativa para fazê-lo ou mesmo pelo Conselho Federal da OAB, agora na presidência do insigne tributarista, Rubens Approbato Machado, Professor do Centro de Extensão Universitária.

Entre os direitos e garantias individuais, que são cláusula pétreas do texto da lei suprema, encontra-se o princípio da estrita legalidade, que é conformado pela tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal.

No direito tributário, não prevalece apenas a lei formal, princípio assegurado pelo artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, mas é necessário que a lei tributária ofereça a tipologia completa da imposição, com seu perfil nitidamente nela descrito.

Não há elasticidade possível na norma, nem flexibilidade para permitir imposições não previstas na lei ou mesmo delegação de competência legislativa do Parlamento para agentes fiscais.

Tudo pode o Fisco dentro da lei. Nada pode fora dela. Não há vácuo legislativo possível, no direito tributário, sendo claro o artigo 150, inciso I, ao dizer que:

*“Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I. exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.*

Ou há brecha legal e pode o contribuinte dela se beneficiar, ou não há brecha, pois a lei dispõe sobre a matéria. À espada da imposição brandida pelo Fisco, sempre caberá a defesa com o escudo da lei, única arma à disposição do contribuinte, disponibilizada pela lei maior.

Ora, o que a norma anti-elisão pretendeu, foi afastar o artigo 150, inciso I, da Constituição --que impõe que a exigência fiscal decorra de lei— pretendendo conferir ao Poder Executivo e, principalmente, ao agente fiscal, o direito de “desconsiderar a lei aplicada” e “criar” lei individual a ser aplicada à cada hipótese que desejar, sob a alegação de que teria havido, em cada uma, o desejo do contribuinte de pagar menos tributos, utilizando-se de “mecanismos legais”. A lei deixa de existir e a opinião do agente fiscal passa a ser a nova lei, a partir do recente texto do artigo 116 do CTN.

Em resumo, se, na quebra do sigilo bancário, a lei complementar objetivou retirar do Judiciário a função de decidir se podem ou não

ser abertas as contas bancárias, na norma anti-elisão, pretendeu o governo retirar do Poder Legislativo o poder de legislar. De observar que a norma anti-elisão não estabelece qualquer limite, podendo, portanto, ser invocada em qualquer circunstância, por qualquer agente fiscal, sob a mera alegação que o contribuinte, ao praticar determinada operação pretendeu pagar menos tributo.

Estou convencido que, tanto quanto a lei complementar n. 104 (norma anti-elisão), como a n. 105 (quebra do sigilo bancário), são inconstitucionais por violarem direitos fundamentais do contribuinte. O seu alvo, todavia, não foi apenas o contribuinte, mas o Poder de decidir do Judiciário (quebra do sigilo) e o Poder de legislar do Congresso (norma anti-elisão). Dois dos poderes da República, a partir dos referidos diplomas, passam a ser sumariamente substituídos pelos agentes fiscais!

Por violarem cláusulas pétreas (separação dos poderes e direitos e garantias individuais) não devem ter vida longa, podendo, a qualquer momento, ter suspensa sua eficácia.

SP., 01/02/2001.