



## FISCO VERSUS CONTRIBUINTE: ATÉ ONDE VAI O ABUSO

Fonte: Gazeta Mercantil - 07.11.2005 - Sacha Calmon\*

Limitar direitos fundamentais significa arbítrio, tirania, confusão, insegurança e incerteza. Recentemente, de forma mais amiúde que no passado, os contribuintes têm sido surpreendidos por ações fiscais que:

- a) desconsideram a existência de pessoas jurídicas legalmente constituídas para a prestação de serviços profissionais (firmas de consultoria em matéria de engenharia, contabilidade, etc.);
- b) tributam essas sociedades como se a renda fosse auferida pelas pessoas físicas que as integram, exigindo IR majorado (à alíquota de 27,5%, usualmente) e contribuições previdenciárias devidas na prestação de serviços assalariados mediante subordinação.

Ou seja: a fiscalização despreza as relações jurídicas válidas entre duas empresas (a firma de consultoria prestadora de serviços e aquela que a contrata) e transmuda uma contratação comercial em relação empregatícia, com todos os ônus tributários decorrentes dessa desconsideração.

Em que pese não ser auto-aplicável (pois depende de regulamentação legal), o fundamento para essas ações tem sido o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, que autoriza a fiscalização a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, punindo o contribuinte que age com dolo.

Não obstante, como salientado anteriormente, os Fiscos têm interpretado o dispositivo – à míngua de qualquer regulamentação – como um cheque em branco para desconsideração de atos e negócios lícitamente praticados pelos contribuintes, autuando-os por não terem optado pela via mais onerosa (sob o viés tributário) para consecução de suas atividades-fim.

Ora, o verdadeiro alcance do parágrafo único do art. 116 do CTN deve ser bem delimitado. No direito brasileiro, ante o rigor da Constituição em matéria tributária, não há lugar para normas antielisivas, sejam gerais ou especiais.

Há cabimento para normas anti-simulatórias específicas, estipuladoras de presunções relativas, que admitem prova em contrário (sendo sempre veiculadas por lei). O parágrafo único do art. 116 do CTN traduz caso de simulação relativa (também denominada dissimulação), mas o ônus da prova é do Estado.

O ato administrativo do lançamento goza de presunção de legitimidade, mas não dispensa a motivação, a razoabilidade e a proporcionalidade. A certeza e a segurança do Direito devem prevalecer. Caso contrário estaremos sob o tãco do arbítrio e da opressão fiscal.



O Brasil optou, para evitar a evasão, pelo método legislativo da "cláusula ou norma específica antievasiva especial", repudiando a geral (art. 108, §1 do CTN, que veda o emprego da analogia para exigência de tributo não previsto em lei).

O art. 110 do CTN, para evitar invasões de competência – que o Brasil é uma República Federativa, com três ordens de governo exercentes do poder de tributar – proibiu dar outro sentido aos institutos de direito privado utilizados pela Constituição para repartir competências tributárias. Por outro lado, o CTN, no art. 109, conferiu ao legislador o poder de atribuir aos institutos, conceitos e formas de direito privado efeitos fiscais próprios. Equivale a dizer que o legislador pode criar presunções relativas para atribuir a um negócio jurídico extratípico (não-tributável) o mesmo regime jurídico tributário do negócio típico (tributável). Aqui não se trata mais de integração analógica, mas de equiparação legislativa razoável.

Assim, desde que haja razoabilidade e proporcionalidade, sempre admitida a prova em contrário, o legislador pode, por exemplo, equiparar o comodato à locação, presumindo, para fins do Imposto de Renda, um aluguel presuntivo tributável, salvo se o contribuinte, no caso concreto, provar que o comodato é real, não ocultando um contrato de locação (dissimulação).

Entre nós, portanto, só o legislador pode qualificar e requalificar os atos e negócios jurídicos para os tributar, jamais o agente do Estado-Administração. Este só pode, ao abrigo de norma legislada, aplicar a lei mediante ato administrativo fundamentado em provas (motivação).

Ipsa facto, não poderá, como pretende o Fisco, utilizar a analogia para, com base nos resultados econômicos obtidos (idênticos) mas com inferior custo fiscal, desqualificar o negócio alternativo e a ele aplicar (negócio extratípico) a tributação prevista para o negócio típico (ou seja, tipificado na lei).

Seria a mais descarada utilização da analogia, contra a segurança jurídica e o princípio da legalidade, inclusive dos atos administrativos. Em Direito Tributário, o contribuinte tem o dever de pagar e outros instrumentais e o direito de praticar negócios juridicamente lícitos, cujos resultados não sejam proibidos.

Entre nós os direitos fundamentais e os direitos individuais nascem do texto constitucional e são limitados tão-somente pelo próprio texto constitucional (princípio e contraprinípio ou princípio e sua limitação). Está claro que a lei infraconstitucional não pode pôr limite em princípio constitucional nem o intérprete pode mudar-lhe o conteúdo e os destinatários ativos e passivos.

Não existe nenhuma limitação – nem pode existir – a direitos fundamentais, entre eles o da livre iniciativa, o da auto-organização e o da liberdade de contratar conforme a lei, sem autorização constitucional. Limites contra o contribuinte nessas bases significam arbítrio, tirania, confusão, insegurança e incerteza, que devem ser veementemente repelidos no Estado Democrático de Direito.



*Prof. Dr. Idelfo R. Di Tizio*