

NORMA ANTI-ELISÃO E HERMENÊUTICA APLICADA AO DIREITO TRIBUTÁRIO

*Ronaldo Redenschi, Daniel Queiroz Pereira
e Cláudio Victor de Castro Freitas**

1. Introdução; 2. A norma anti-elisiva e a sua adequação ao Direito Brasileiro; 3. Da discussão acerca da necessidade de regulamentação da norma anti-elisiva; 4. Exemplos de normas anti-elisivas no Direito Tributário Brasileiro e Internacional; 5. Conclusão; 6. Notas; 7. Referências Bibliográficas.

1. Introdução

Para a análise da norma anti-elisiva e sua utilização no Direito Tributário pátrio e comparado, faz-se necessário aclarar os conceitos dos elementos que são afetados por aquela, de modo a facilitar a compreensão do tema.

Primeiramente, verifica-se relevante a definição de fato gerador. Conforme preceitua o artigo 114 do Código Tributário Nacional, "fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência". Trata-se, pois, de uma "circunstância da vida — representada por um fato, ato ou situação jurídica — que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária¹".

Sobre o conceito ora enfocado, afirma Sacha Calmon que duas acepções emergem da expressão fato gerador utilizada no referido dispositivo. A primeira corresponderia ao fato gerador abstrato, isto é, consistiria no fato gerador como descrição de uma situação jurídica feita pelo legislador. A segunda pressuporia o fato gerador concreto, ou seja, vislumbrar-se-ia o fato gerador como situação jurídica que ocorre no mundo real, instaurando relações jurídicas².

Ainda sobre o referido conceito, faz-se imperioso mencionar que o artigo 115 prevê o fato gerador da obrigação acessória³. Embora seja medida de rigor reconhecer a impropriedade do dispositivo mencionado — uma vez que as obri-

gações acessórias não possuem fato gerador, mas decorrem de prescrições legislativas imperativas - é inegável que o mesmo estipula outra maneira de prescrever deveres de fazer e não fazer por força de lei⁴.

Os outros conceitos que devem ser aqui aclarados são os de evasão e elisão. Considera-se *evasão* (*tax saving* em inglês; *Steuervermeidung* em alemão) "a economia de imposto obtida ao se evitar a prática do ato ou o surgimento do fato jurídico ou da situação de direito suficientes à ocorrência do fato gerador tributário"⁵. Já a *elisão* (*tax avoidance* em inglês; *Steuerminderung* em alemão; *elusione* em italiano) "é a economia de imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei"⁶. Por isso, prefere-se utilizar a palavra *evasão* para designar a forma ilícita de fugir ao tributo e a palavra *elisão* para designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga.⁷ Entretanto, ambas as palavras podem ser utilizadas em sentido amplo e em sentido restrito. "Em sentido amplo significam qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita, e, em sentido restrito, significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo e constituem, pois, comportamento ilícito"⁸.

Luiz Emygdio, por sua vez, afirma ser a elisão e a evasão fiscal anteriores à ocorrência do fato gerador e, como tais, sempre seriam lícitas (ao contrário da sonegação e da fraude).

Segundo o citado autor, *evasão fiscal* consistiria numa conduta preventiva do sujeito, que se abstém de praticar o fato jurídico definido em lei como hipótese de incidência do tributo previsto. Exemplifica com o caso do sujeito que deixa de comprar um carro para não pagar o IPVA.

Já a *elisão fiscal* - chamado pelo mestre Sampaio Dória de *evasão imprópria* - corresponderia à economia de tributos mediante um planejamento fiscal, permitindo-se à pessoa administrar seu patrimônio de modo a que o tributo incida sobre aquele com o menor peso possível. Assevera, ainda, que

[...] a elisão só é lícita se o sujeito não manipular a forma jurídica prevista na lei para a prática do ato. Todavia, se a pessoa abuse da forma jurídica, ou seja, adota uma forma jurídica atípica, visando a não pagar o tributo ou pagar a menor, sua conduta será ilícita⁹.

Para Hugo de Brito Machado, há semelhança de sentidos entre os institutos tratados; mas, em se tendo que estabelecer uma distinção entre ambos, o termo *evasão* deve ser utilizado para designar as condutas lícitas e *elisão* para as ilícitas. Isso porque entende que *elidir* - por significar eliminar, suprimir - seria um ato ilícito pela supressão do tributo, ao passo que *evadir* - com sinônimo de fugir, evitar - caracterizar-se-ia pela licitude, em razão da possibilidade de o

sujeito passivo da relação tributária de valer de meios preventivos para a não incidência do tributo¹⁰.

Michel Delgado Gutierrez, ao seu turno, conclui que, no plano doutrinário e jurisprudencial, há distinção entre a elisão e evasão fiscal, sendo aquela tida como uma economia fiscal legítima, enquanto que aquela é entendida como uma redução ilegítima da carga tributária¹¹.

Maria Rita Ferragur traz ainda a seguinte esclarecedora distinção:

A elisão fiscal consiste no ato, ou série de atos, praticados antes de a realização do fato jurídico tributário, visando à economia fiscal mediante a utilização de alternativas menos onerosas, admitidas em lei. É o planejamento tributário lícito [...] Já a evasão fiscal é proibida, é fraudulenta. [...] Evasão é o ato omissivo ou comissivo, de natureza ilícita, praticado com o fim único de diminuir ou eliminar a carga tributária, ocultando o verdadeiro ato ou a real situação jurídica do contribuinte¹².

Insta também salientar o posicionamento de Helene Torres, que assevera a impropriedade do termo *elisão*, propondo outra classificação, calcada no termo "elusão". Segundo o referido autor, é imperioso salientar que o

termo "elisão" não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, devendo, por rigor linguístico, ser abandonado. Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocadas, preferimos o termo "elusão". "Elisão", do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir; *elinação*, supressão. "Eludir", do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; *furtar-se* com habilidade ou astúcia, não poder ou influência de outrem.

Elusivo é aquele que tende a escapar, a furtrar-se (em geral por meio de argúcia); que se mostra astuto, esquivo, evasivo. Assim, cogitamos da "elusão tributária" como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto na lei¹³.

Discussões terminológicas à parte, o fundamental para os fins do presente artigo, é que seja analisado como a chamada "norma anti-elisiva" deve ser estudada sob a luz do ordenamento pátrio, de modo a determinar o seu alcance e os seus efeitos.

2. A norma anti-elisiva e a sua adequação ao Direito Brasileiro

As normas anti-elisivas podem ser encaradas como cláusulas contra-analógicas, uma vez que neutralizam a proibição de analogia gravosa do artigo 108, § 1º do CTN. Como as normas gerais anti-elisivas são cláusulas abertas, indeterminadas e, "não raro, ambíguas, contraditórias e abundantes, *também acabam por deslizar para o argumento analógico*, o que vai exigir o seu ulterior fechamento *pelas normas específicas anti-elisivas*".¹⁵

O objetivo daquelas é a busca da efetiva capacidade econômica do contribuinte, a qual pode se encontrar fora do âmbito de incidência fiscal em razão da adoção, pelo contribuinte, de atos ou negócios jurídicos destinados exclusivamente a tal fim.

Tais normas adquiriram especial relevo durante a década de 1990, como decorrência do desenvolvimento da metodologia jurídica e da teoria da interpretação, bem como da supressão dos positivismos economicistas e conceitualistas. O princípio da transparência¹⁶ e o próprio processo de globalização foram também fundamentais para o aparecimento e disseminação das referidas normas.

No Direito Brasileiro, a primeira questão que se coloca em relação à regra introduzida pela LC 104/01¹⁶, normalmente identificada como norma geral anti-elisiva, diz respeito a sua própria natureza jurídica. Isso porque deve-se perceber se a mesma consiste realmente em uma norma anti-elisiva, capaz de afastar todo e qualquer ato ou negócio jurídico que resultasse na desoneração frente à obrigação tributária ou se pode ser tratada somente como hipótese de norma antievasiva (anti-simulação).

Para Alberro Xavier, a regra inserta no parágrafo único do artigo 116 do CTN é uma norma antievasiva, uma vez que a dissimulação significa simulação relativa¹⁷. Sustenta, ainda, o referido autor que, se interpretada como norma antievasiva, a regra contida no referido dispositivo seria inconstitucional já que conflitaria com os princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada, bem como afrontaria a proibição de analogia estabelecida no artigo 108, § 1º do CTN, além de recorrer às teorias da fraude à lei e do abuso de direito, inaplicáveis ao Direito Tributário¹⁸.

Hugo de Brito Machado, embora considere a referida norma como anti-elisiva, afirma que a mesma consiste em nada mais do que um reforço aos poderes da administração tributária. Segundo o autor,

colocada, como está, em texto de lei complementar pode ter a sua constitucionalidade contestada, pois colide com o princípio da legalidade que tem como um de seus desdobramentos essenciais a tipicidade, vale dizer, a exigência de definição, em lei, da situação específica cuja concretização faz nascer o dever de pagar tributo¹⁹.

Dessa forma, segundo este raciocínio, ainda que se admitisse a norma geral anti-elisiva como uma mera diretiz hermenêutica, dar-se-ia uma importância maior à realidade econômica do que à realidade jurídica e autorizar-se-ia o recurso à interpretação econômica, que já suscitou divergências na doutrina dos tributaristas, uma vez que a troca da definição legal das hipóteses de incidência tributária pelo critério econômico da identificação de capacidade contributiva importaria, nas suas palavras, "em inaceitável troca da segurança, propiciada pelo princípio de legalidade, pela insegurança que abre as portas para o arbitrio"²⁰.

Em sentido contrário, afirma Ricardo Lobo Torres que a desconsideração da autoridade administrativa, a que alude o parágrafo único do referido artigo 116, se refere, a exemplo do modelo francês, a ato ou negócio jurídico realmente acontecido, sem qualquer simulação, absoluta ou relativa, uma vez que, na elisão, o fato gerador concreto é verdadeiro e não existe outra pessoa envolvida na realização do fato gerador, como ocorre na simulação²¹.

Além disso, assegura o autor que se trata de verdadeira norma anti-elisiva e que se deve admiti-la no Direito tributário pátrio (ainda que haja necessidade de seu ulterior fechamento por normas específicas anti-elisivas). Para tanto, alinha os seguintes argumentos:

- a) não tem peso argumentativo concluir-se que o Congresso Nacional, legitimamente eleito, teria se reunido para votar lei inócua, que repetiria a proibição de simulação já constante do CTN (arts. 149, VII e 150, § 4º);
- b) não faz sentido admitir-se que a lei inócua foi votada por engano ou por ignorância, já que a Mensagem que encaminhou o projeto se referia expressamente à necessidade de introdução da regra anti-elisiva no ordenamento jurídico brasileiro;

c) não pode haver nenhuma incompatibilidade da norma antielisiva com o Estrado de Direito, senão até que se tornou necessidade pmerente nas principais nações democráticas na década de 1990;

d) em nenhum país democrático levantou a doutrina a tese da inconstitucionalidade, e muito menos a declararam os Tribunais Superiores;

e) quando muito se encontra a afirmativa de que certas nações não estão "maduras" para a prática das normas antielisivas, como acontece naquelas em que o planejamento tributário se tornava frequentemente abusivo;

f) as teses da legalidade "estricta" têm conotação fortemente ideológica e se filiam ao positivismo formalista e conceitualista;

g) as normas antielisivas equilibram a legalidade com a capacidade contributiva;

h) as normas antielisivas no direito comparado têm fundamento no combate à fraude à lei (Alemanha, Espanha, Portugal), ao abuso de direito (França) ou ao primado da substância sobre a forma (Estado Unidos, Inglaterra, Canadá etc.), e não há motivo para que tais fundamentos não possam ser invocados no Brasil²².

Ceramente, os três últimos argumentos são os mais impactantes, pois acabam por apontar aquela que seria a real finalidade da norma anti-elisiva — equilibrar a legalidade com a capacidade contributiva, promovendo verdadeira ponderação entre princípios²³ — ao mesmo tempo em que sinaliza para o real fundamento da norma, isto é, a coloca como um mecanismo de combate à fraude à lei, ao abuso de direito ou ao primado da substância sobre a forma. A própria doutrina da jurisprudência dos valores reconhece a tensão entre os aludidos princípios constitucionais e defende o seu equilíbrio. Esta solução acarreta resultados positivos para o contribuinte e para o Fisco, pois não sacrifica por inteiro nenhum dos valores assegurados pelos princípios. Adota-se uma posição mais equilibrada, sem dar margens a distorções.

Com efeito, se por um lado deve ser buscada a real capacidade contributiva daquele sujeito à exação tributária, por outro deve se admitir que o contribuinte não pode ser impedido de estruturar os seus negócios jurídicos da melhor forma que a norma lhe permitir, ou seja, não se pode forçar o contribuinte a adotar um caminho mais oneroso, mais tributável e favorável ao Fisco.

Organizando-se licitamente o contribuinte com vistas a arcar com menos tributo, não poderá ser compelido a pagar além daquilo que deveria.

Isto significa que o planejamento fiscal, a elisão fiscal, pode ser tratado como um procedimento aceitável, desde que, por óbvio e conforme já anteriormente posto, o contribuinte se organize de acordo com os ditames legais. Tanto assim o é que a justificativa do Anteprojeto da LC 104/01, não integrante do texto definitivo da Lei, assim estabelecia:

A inclusão do parágrafo único do artigo 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 combater aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito.

Portanto, pode-se concluir que, e de acordo com entendimento doutrinário²⁴, que a norma geral anti-elisiva se destina a combater não a elisão fiscal, mas tão-somente a evasão fiscal ou, se preferir, a elisão ilícita, abusiva, e o planejamento tributário inconsistente. Dalque sua denominação poderia ser de *norma geral antiabusiva*, e não norma geral anti-elisiva, como comumente é usada²⁵.

3. Da discussão acerca da necessidade de regulamentação da norma anti-elisiva

Outra ordem de considerações que deve ser aqui tratada diz respeito à necessidade ou não de regulamentação do referido artigo 116 do CTN, isto é, discute-se se a norma nele inculida seria auto-aplicável ou não.

A MP 66/02 tinha como escopo efetivar uma "minireforma" do sistema tributário e, para tanto, tratava de assuntos dos mais diversos, dentre eles a "norma antielisão"; a implementação da não cumulatividade do PIS/PASEP; a alteração no crédito presumido de IPI para ressarcimento do PIS/PASEP das exportações; a suspensão do IPI nas aquisições da indústria automobilística, aeronáutica, alimentícia, farmacêutica e de calçados; a compensação de tributos federais; a majoração da CSLL; e o bônus de adimplência fiscal. Aqui, por óbvio, enfatizar-se-á a questão concernente à norma anti-elisiva, ou melhor, a tentativa da MP 66/02 em regulamentar o artigo 116 do CTN.

Nesse sentido, o artigo 13 da aludida Medida Provisória propugnava que:

Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gera-

dor de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconhecidos, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

Concluiu, quando da conversão da Medida Provisória na Lei nº 10.637/02, o dispositivo legal acima transcrito foi suprimido, bem como os demais artigos que se referiam à norma anti-elisiva. Segundo Carlos Eduardo Garcia Ashikaga, a convertida norma antielisão, de tão inconstitucional, foi suprimida do texto final da Lei 10.637/02, pois a elisão fiscal não pode ser confundida com evasão fiscal, esta sim ilegal, imoral, à medida que significa falta de pagamento de tributos, ou seja, pura sonegação fiscal, caracterizando um ilícito tributário. Já a elisão fiscal é um direito do contribuinte, pois trata-se de um ato legal, não vedado pelas normas tributárias, substanciado num planejamento tributário, onde o contribuinte elega, dentre as opções permitidas pela legislação, o procedimento menos gravoso, mais econômico do ponto de vista tributário. Radeccendo de validade jurídica desde sua edição, não prosperou a vontade do Executivo em implementar a citada norma antielisão.³⁵

Dessa forma, mesmo diante da revogação dos dispositivos aludidos a indagação permanece: a norma anti-elisiva, como se preferiu denominá-la, prevista no artigo 116 do CTN é auto-aplicável? A expressão final do parágrafo único do artigo 116 do CTN que estabelece que serão "observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária", permite classificar a norma anti-elisiva como sendo de eficácia limitada, isto é, de "aplicabilidade indireta, mediata e reduzida, porque somente incidem totalmente sobre esses interesses, após uma normatividade ulterior que lhes desenvolva a aplicabilidade".³⁷

Por outro lado, como observa o professor Marco Aurelio Greco nos casos de abuso de direito e fraude à lei, não há necessidade de lei específica permitindo a descon sideração dos negócios praticados com fins de não tributação, visto serem essas figuras decorrência da legalidade (já que se situam no plano dos fatos, não da norma) e imperatividade do ordenamento jurídico (visto que a lei existe é para ser seguida, não burlada).³⁸

Ressalte-se, todavia, que mesmo segundo essa ótica não se pode entender que a norma ora tratada possui aplicabilidade imediata em todo seu teor.³⁹ O

melhor entendimento a ser aqui adotado é que a lei que venha a ser editada deve se tratar de norma procedimental, mas a aplicação da norma geral antielisiva já pode ser executada, não em razão propriamente do art. 116, parágrafo único, mas sim em razão de nosso ordenamento jurídico já conter previsão expressa de combate à simulação e fraude à lei, como já prevê, por exemplo, o artigo 149, VII, CTN e o artigo 167, caput e §1º, NCC.

4. Exemplos de normas antielisivas no Direito Tributário brasileiro e internacional

No Direito Tributário pátrio, apesar do badalado advento da norma geral anti-elisiva prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN, o fato é que o próprio ordenamento jurídico já possuía normas tipicamente anti-elisivas, assim como outras instituídas conjuntamente ao dispositivo legal retro mencionado, tais como a prevista no artigo 43, § 1º do CTN⁴⁰, que consolidou cláusulas anteriormente aparecidas no Direito Tributário por meio da legislação ordinária⁴¹ e a que reside no § 2º do mesmo artigo 43 do CTN⁴², que versa sobre a tributação de lucros no estrangeiro.

No âmbito do Direito Comparado não são poucos os exemplos de normas anti-elisivas. Decorrem do próprio impacto da globalização, do crescimento e sofisticação do planejamento tributário, do empobrecimento das Fazendas nacionais frente ao novo relacionamento das empresas multinacionais e do princípio da transparência fiscal.⁴³

Na Alemanha, as normas anti-elisivas foram vislumbradas como proibição de abuso de forma jurídica. Originalmente previstas no Código Tributário Alemão de 1919 (artigos 4º e 5º), foram elaboradas sob os auspícios das idéias desenvolvidas pela jurisprudência dos interesses. Receberam nova redação com a edição do Código Tributário de 1931 e, posteriormente, com a Lei de Adaptação Tributária, de 16/10/34. Após a Segunda Guerra Mundial, foi revogado o artigo 1º, I, da aludida Lei de Adaptação Tributária, permanecendo os demais em vigor até o advento do Código Tributário de 1977 (AO 77), que conferiu nova redação à norma anti-elisiva. Preceitua o artigo 42 do referido diploma legal:

A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.

É alvissareiro salientar que, embora inicialmente tenha se questionado a própria natureza do artigo 42 ora transcrito⁴⁴, a doutrina se manifestou no sen-

tido da constitucionalidade da norma nele incurrida e o Tribunal Financeiro Alemão a tem aplicado a número crescente de casos³⁵.

A Espanha prevê extensamente os institutos, tipificando a fraude à lei, a simulação e o abuso de forma nos artigos 24, 25 e 28.2 da *Ley General Tributaria*, valendo a transcrição do artigo 24:

Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado que se dé audiencia al interesado. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajass fiscales que se pretendia obtener mediante ellos [...].

Outro exemplo de relevo consistiu no desenvolvimento em diversos países (Estrados Unidos, Canadá, Inglaterra, Austrália, Suécia) da doutrina do propósito mercantil (*business purpose*), que considera tratar-se de elisão abusiva as hipóteses em que o contribuinte se afasta do propósito mercantil de suas atividades para procurar predominantemente obter benefícios na seara fiscal. Tal construção decorreu tanto das decisões proferidas pelo Judiciário (*Judicial anti-avoidance rules*) quanto de normas anti-elisivas aprovadas pelo Parlamento (*statutory anti-avoidance rules*; *General anti-avoidance rules* – *GAAR*).

Assim sendo, dentre as normas legais anti-elisivas destacam-se aquelas presentes na secção 245 da legislação do Imposto de renda canadense (*Income Tax Act*). No item 3 do referido diploma legal

define-se a transação elisiva como qualquer transação ou parte de uma série de transações que possa resultar, direta ou indiretamente, em um benefício fiscal, à menos que a transação possa razoavelmente ser considerada organizada para propósitos de boa-fé, inconfundíveis com benefícios fiscais³⁶.

Já em seu item 2, está prevista cláusula geral anti-elisiva que

autoriza que quando a transação seja elisiva as consequências fiscais para a pessoa sejam determinadas razoavelmente no sentido de denegar os benefícios fiscais resultantes direta ou indiretamente daquela transação³⁷.

O modelo francês, ao seu turno, adquire importância à medida que influenciou diretamente o brasileiro. O *Code des Impôts* francês, em seu artigo 1.741, prevê sanções para quem tenha voluntariamente dissimulado uma parte das somas sujeitas a imposto. Já o *Livre des Procédures Fiscales* cuida, no artigo 64, da repressão ao abuso de direito, ao proibir que os atos que dissimulam a verdadeira compreensão de um contrato ou de uma convenção sejam opostos à administração dos impostos. Além disso, permite que a Administração requilique os referidos fatos.

Segundo a doutrina francesa, o escopo de tais normas reside em manter os atos e fatos conformes à realidade, com o equilíbrio entre substância e forma. Evita-se ainda que o contribuinte adote formas jurídicas com o único objetivo de evitar ou diminuir o pagamento, o que pode ser demonstrado negativamente pela ausência de justificação econômica³⁸.

A Itália também descreve um elenco de negócios inoponíveis ao fisco, previsto no artigo 37bis do Decreto nº 600 do Presidente da República de 29/09/73, introduzido pelo artigo 7º do Decreto Legislativo nº 358, de 08/10/97, *disposizioni antielusive*³⁹.

Na seara do Direito Internacional, deve-se primeiramente salientar o papel que vem sendo desempenhado pelos tratados para evitar dupla tributação (TDT). Embora sua principal função resida na facilitação do comércio e investimento no exterior através da eliminação da dupla tributação⁴⁰, os referidos tratados têm desempenhado importante papel no combate à evasão e elisão fiscais, principalmente no art. 26 do tratado modelo da OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico)⁴¹ que, embora não se trate propriamente de norma anti-elisiva, consiste em importante mecanismo para que haja a troca de informações entre autoridades de países contratantes e se evite a evasão e elisão fiscais.

O referido tratado modelo ainda positivou o princípio do *arm's length*⁴² em seu artigo 9º e, apesar de o Brasil não participar da OCDE, recepcionou o aludido princípio no artigo 18º da Lei nº 9.430/96. É alvissareiro salientar que, embora o princípio do *arm's length* não tenha como único objetivo impedir a elisão fiscal, projeta enorme influência nessa temática. Ocorre que, com a globalização da economia, torna-se impossível a regularidade dos negócios e a tributação justa sem que se garantam a lisura e a transparência na apuração do lucro auferido pelas empresas, independentemente de sua nacionalidade ou de seu domicílio e é neste sentido que opera o princípio do *arm's length*.

5. Conclusão

A Lei Complementar nº 104/01 teve como desiderato final conferir expressamente à Administração Pública instrumento que respalde o combate à elisão

fiscal. Face ao seu conceito aberto suscitou, entretanto, o conflito entre os princípios da tipicidade fechada e legalidade com o da capacidade contributiva.

Diante do exposto ao longo deste trabalho, pode-se concluir que:

a) a chamada *norma geral anti-elisiva* é, como a própria denominação ensina a concluir, uma norma de caráter geral que visa a combater a evasão fiscal (também chamada de elisão ilícita). Não obstaculiza o planejamento tributário, como alguns autores insistem em afirmar, mas respalda a atuação da Administração Fiscal no tocante à descon sideração de atos ou negócios jurídicos que tenham a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo;

b) a sua classificação é de norma de eficácia limitada, porém, quanto ao procedimento que deve ser utilizado. Não impede, repita-se, que a Administração Fiscal se utilize de outros meios legais de combate às práticas evasivas, visto que o ordenamento jurídico já possui previsão legal de norma que combata a simulação e fraude à lei;

c) dessa forma, é possível que no Direito Tributário brasileiro, assim como em outros ordenamentos jurídicos estrangeiros, a norma anti-elisiva, sendo que a mesma encontra pertinência com a jurisprudência dos valores, onde o planejamento fiscal é aceito como uma forma de economia de tributos, desde que o contribuinte não atue com abuso de direito. Assim, seria aceita a elisão fiscal, mas não a elisão ilícita (ou abusiva);

e) ressalte-se, ainda, que não é uma exceção à utilização da analogia no Direito Tributário, permanecendo a mesma restrição, pois a LC 104/01 não modificou o artigo 108 do CTN. O parágrafo único do artigo 116 do CTN não busca aplicar a lei a um fato não previsto por extensão analógica, mas, isso sim, a um fato efetivamente ocorrido, afastando-se a "máscara" que disfarça o fato gerador ocorrido de fato; e

f) a norma é dirigida ao Fisco e é a ele que cabe o *onus probandi*: provar a ocorrência do fato gerador e a necessidade de desconstituição do ato jurídico em razão da configuração da sua ilicitude.

* Os autores são, respectivamente, mestre em Direito Público pela UNESA, professor da EMERJ e da Pós-Graduação da UERJ, diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e Advogado, atuando em Direito da Cidade pela UERJ, professor contratado de Direito Econômico e História do Direito Brasileiro da UERJ, ex-integrante do Programa de Iniciação Científica (PBIIC) da UERJ, ex-monitor de Direito Penal I e II - parte geral da UERJ e de História do Direito da UERJ, advogado, pós-graduando em Direito do Trabalho e Processo do Trabalho pelo Curso Merit/Universidade Veiga de Almeida, Ex-monitor de Direito do Trabalho da UERJ e advogado concursado da Perreleto Brasileiro S/A - PETROBRAS.

6. Notas

1 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 239.

2 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 699. Complementa ainda o acima exposto, ao comentar que "essa dupla acepção da expressão 'fato gerador' tem levado muitos autores daqui e de alhures a criticá-la e a propor nomes diversos para identificá-la e a propor nomes diversos para identificar as duas realidades, ou seja, o fato gerador como *previsão* (descrição do fato jurígeno) e o fato gerador como fato jurígeno que já se realizou no mundo. Geraldo Ataliba, por todos, no seu pequeno grande livro *Hipótese de incidência Tributária*, propõe que se chame de *hipótese de incidência* o fato gerador descrito nas leis e de *fato imputável* este mesmo fato quando já ocorrido no mundo". Sobre as impropriedades decorrentes do emprego da aludida terminologia prefere Ricardo Lobo Torres que "em outros idiomas a expressão também é ambígua: *fait générateur* em francês, *hecho imponible* em espanhol e *fattisgeneratore* em italiano compreendem simultaneamente o abstrato e o concreto. Sô o alemão em sua opulência vocabular, possui dois termos distintos: *Tatbestand*, que é situação genérica, e *Tatmehr*, que corresponde ao fato concreto; mas a legislação e a doutrina germânicas, apesar disso, confundem muitas vezes os dois conceitos". TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 243.

3 Diz o aludido artigo que "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".

4 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *op. cit.*, p. 700.

5 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 244.

6 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito*

Financeiro e Tributário. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 244.

7 Sampaio Dória corrobora o referido raciocínio ao afirmar que a elisão fiscal seria definida como todo ato ou omissão que tende a evitar, reduzir ou retardar o pagamento de um tributo. Já a evasão fiscal, seria a ação consciente e voluntária do devedor, tendente a, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido, conforme já se mencionou. O referido autor - contrapondo-se aos outros termos empregados, em especial à dicotomia evasão lícita e ilícita, outrossim, com o intuito de justificar a utilização do termo elisão - aduz à contradição implícita do termo "evasão lícita", já que a expressão "evasão", em si considerada, já conotaria a prática de um ato ilícito, uma certa irregularidade, uma dissimulação para se evitar a tributação. Segundo o doutrinador, "o exemplo clássico é a chamada evasão de presos. Se dissermos evasão ilícita, estaremos pleonasticamente qualificando um ato que por si só já é ilícito. E se dissermos evasão lícita estaremos criando uma certa contradição nos termos, pois o núcleo desta alocação, o termo "evasão", por si só, já implica essa idéia de ilicitude". SAMPALDO DÓRIA, Antônio Roberto. *op. cit.*, p. 451.

8 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 143. Afirma ainda o autor que "com efeito, *elisão* é ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir. E *evasão* é o ato de evadir-se, a fuga. Tanto se pode dizer *elisão fiscal*, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como *evasão fiscal*, no sentido de fuga ao imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes. Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizar *evasão* para designar a conduta lícita, e *elisão* para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilícitamente, na medida em que está eliminando ou suprimindo a

relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente".

Disponível em: www.sachacalmon.com.br. Acesso em: 01/02/2007.

Neste particular, Hermes Marcelo Huck, ao tratar da "evasão de tributos", corrobora a assertiva anteriormente feita, uma vez que a vishumbra como toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária, não importando serem lícitos ou ilícitos os meios utilizados neste processo. HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 15-30. Dessa forma, poder-se-ia dividir a evasão em omissiva e comissiva. Se omissiva, poderá ser qualificada como imprópria – quando se verificar a abstenção da prática do fato gerador – ou decorrer da falta de recolhimento – o que poderá dar-se em virtude da própria ignorância do sujeito passivo da obrigação tributária ou consubstanciar hipótese de sonegação. Se comissiva, poderá alfigurar-se como evasão fiscal em sentido estrito – isto é, caso de fraude ou mesmo simulação – ou como hipótese de elisão fiscal.

14 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 218.

15 A transparência fiscal é um princípio constitucional implícito, que "sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Dirige-se assim ao Estado como à sociedade, tanto aos organismos financeiros supranacionais quanto às entidades não-governamentais. Baliza e modula a problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de normas antielisivas, da abertura do sigilo bancário e do combate à corrupção". TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 223.

16 Trata-se do parágrafo único do artigo 116 do CTN, que reza: "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".

9 JUNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 775-776.

17 A dissimulação pode ser tomada em dois sentidos: como mecanismo da simulação e como ingrediente da elisão. "A dissimulação referida no art. 116, parágrafo único, do CTN foi interpretada nesse sentido de simulação relativa pela doutrina normativista e conceptualista, que sempre defendeu o primado da forma sobre a substância". TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 255.

10 MACHADO, Hugo de Brito de. *Curso de Direito Tributário*, 26ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, p. 143.

18 XAVIER, Alberto. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. São Paulo: Dialética, 2001, p. 68.

11 GUTTEREZ, Miguel Delgado. Elisão e simulação fiscal, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 66. São Paulo: Oliveira Rocha, março de 2001, pp. 88-89.

19 MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 144. Prossegue ainda o referido autor afirmando que "a própria noção de Estado Democrático de Direito não admite uma norma antielisão se esta é vista como atribuição de competência à autoridade da administração tributária para des-

considerar atos e negócios jurídicos lícitos a pretexto de alcançar a capacidade contributiva de quem os pratica. A definição legal do fato gerador do tributo é, sem dúvida, uma garantia fundamental do contribuinte, tal como a definição do crime, a tipificação da conduta criminoso, é garantia do cidadão contra o arbítrio. Aliás, ainda que residente em norma da própria Constituição, nesta introduzida por Emenda, a norma antielisão, considerada como ampliação da competência tributária, capaz de amofinar o princípio da legalidade, poder-se-ia considerar contestada em face da cláusula de imodificabilidade albergada pelo art. 60, § 4º, inciso IV, segundo a qual não será objeto de deliberação proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais". Cesar A. Guimarães *Pereira, embora repare possível, ao menos em termos teóricos, a edição de uma norma geral anti-elisiva, já que nada impede que haja normas que disciplinem a forma como outras normas devem ser interpretadas, considera que "o problema está em que uma cláusula geral antielisiva quase necessariamente será construída com base em conceitos jurídicos indeterminados (como o da equivalência econômica, por exemplo). Não é o caso da norma introduzida pela LC nº 104/2001 que, como apontado adiante, pouco agrega ao regime jurídico anterior da elisão tributária e se baseia exclusivamente no conceito jurídico de simulação. O princípio da legalidade não permite a construção de normas tributárias com o emprego de conceitos jurídicos indeterminados, também porque se trata de normas que outorgam competência administrativa a outorga de competência mediante conceitos indeterminados equivale a um "cheque em branco" para a Administração, o que é incompatível com o Direito Tributário". PEREIRA, César A. Guimarães. "A Elisão Tributária e a Lei Complementar 104/2001" in ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 34-35.*

12 FERRAGUT, Maria Rita. "Evasão fiscal: o parágrafo único do art. 116 do CTN e os limites de sua aplicação" in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 67. São Paulo: Oliveira Rocha, abril de 2001, p. 119.

20 MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 144.

13 TORRES, Heleno. Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielisivas (Normas Gerais e Normas Preventivas). LC 104/01: uma Norma Anti-Simulação (não publicado) *apud* MOREIRA, André Mendes. "Elisão e Evasão Fiscal – limites ao planejamento tributário".

21 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 245-246.

14 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 218.

22 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 245-246.

15 A transparência fiscal é um princípio constitucional implícito, que "sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Dirige-se assim ao Estado como à sociedade, tanto aos organismos financeiros supranacionais quanto às entidades não-governamentais. Baliza e modula a problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de normas antielisivas, da abertura do sigilo bancário e do combate à corrupção". TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 223.

23 Ainda que apenas com objetivos didáticos, cumpre salientar que "os princípios representam o primeiro estágio de concretização dos valores jurídicos a que se vinculam. A justiça e a segurança jurídica começam a adquirir conteúdo normativa e ganham expressão escrita. Mas os princípios ainda comportam elevado grau de abstração e indeterminação. Alguns se subordinam à idéia de justiça (capacidade contributiva, economia etc.) e outros, à de segurança (legalidade, irretroatividade etc.). Abrem-se para a ponderação, consequência da dimensão de peso que possuem". TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 87. Ainda sobre o tema afirma José Joaquim Gomes Canotilho que a principal distinção entre regra e princípio é de ordem qualitativa. Os princípios são normas de otimização do sistema, compatíveis com diferentes graus de aplicação, de concretização, conforme os casos se apresentem no mundo fenomênico, podendo-se aplicá-los em maior ou menor grau; as regras são normas cogentes, preenchidos seus pressupostos exigem sua aplicação, contém um imperativo (modis debentis): Impõem, permitem ou proíbem) que são ou não cumpridos. Assim sendo, nas palavras do autor: "[...] os princípios coexistem, as regras antinômicas excluem-se. [...] em caso de conflito entre normas e princípios, estes podem ser objecto de ponderação e harmonização, pois des contêm apenas exigências ou *mandarar* quem, em primeira linha ('prima facie'), devem ser realizadas; as regras contêm fixações normativas 'definitivas', sendo insusceptível a 'validade' simulação de regras contraditórias". CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 5ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1999, p. 1.145.

16 Trata-se do parágrafo único do artigo 116 do CTN, que reza: "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".

24 GUTTEREZ, Miguel Delgado. "Elisão e simulação fiscal" in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 66. São Paulo: Oliveira Rocha, março de 2001, pp. 88-89.

17 A dissimulação pode ser tomada em dois sentidos: como mecanismo da simulação e como ingrediente da elisão. "A dissimulação referida no art. 116, parágrafo único, do CTN foi interpretada nesse sentido de simulação relativa pela doutrina normativista e conceptualista, que sempre defendeu o primado da forma sobre a substância". TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 255.

25 Ainda que apenas com objetivos didáticos, cumpre salientar que "os princípios representam o primeiro estágio de concretização dos valores jurídicos a que se vinculam. A justiça e a segurança jurídica começam a adquirir conteúdo normativa e ganham expressão escrita. Mas os princípios ainda comportam elevado grau de abstração e indeterminação. Alguns se subordinam à idéia de justiça (capacidade contributiva, economia etc.) e outros, à de segurança (legalidade, irretroatividade etc.). Abrem-se para a ponderação, consequência da dimensão de peso que possuem". TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 87. Ainda sobre o tema afirma José Joaquim Gomes Canotilho que a principal distinção entre regra e princípio é de ordem qualitativa. Os princípios são normas de otimização do sistema, compatíveis com diferentes graus de aplicação, de concretização, conforme os casos se apresentem no mundo fenomênico, podendo-se aplicá-los em maior ou menor grau; as regras são normas cogentes, preenchidos seus pressupostos exigem sua aplicação, contém um imperativo (modis debentis): Impõem, permitem ou proíbem) que são ou não cumpridos. Assim sendo, nas palavras do autor: "[...] os princípios coexistem, as regras antinômicas excluem-se. [...] em caso de conflito entre normas e princípios, estes podem ser objecto de ponderação e harmonização, pois des contêm apenas exigências ou *mandarar* quem, em primeira linha ('prima facie'), devem ser realizadas; as regras contêm fixações normativas 'definitivas', sendo insusceptível a 'validade' simulação de regras contraditórias". CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 5ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1999, p. 1.145.

18 XAVIER, Alberto. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. São Paulo: Dialética, 2001, p. 68.

26 GUTTEREZ, Miguel Delgado. "Elisão e simulação fiscal" in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 66. São Paulo: Oliveira Rocha, março de 2001, pp. 88-89.

Tributário, n. 66. São Paulo: Oliveira Rocha, março de 2001, p. 89.

2 Referindo-se a Ricardo Mariz de Oliveira, Marco Aurelio Greco, em sua obra já citada, aponta para a denominação sugerida pelo autor à norma geral anti-elisiva, para quem mais adequada seria chamá-la de "norma geral antiabuso".

26 Carlos Eduardo Garcia Ashikaga. "MP nº 66/02 e Lei nº 10.637/02: mini-reforma ou conjunto de medidas tributárias?" Disponível em: jus2.uol.com.br/doutrina. Acesso em: 01/02/2007.

27 MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 7.

28 GRECO, Marco Aurelio. "Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN" in *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 198-199.

29 CASTRO, Aldemário Araújo. "Norma Geral Antielisiva (artigo 116, parágrafo único, do CTN): Constitucionalidade e outros aspectos relevantes" in PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *O Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 382.

30 Preceitua o referido dispositivo legal que "a incidência do imposto independe da denominação da receita e do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção".

31 Como exemplo das cláusulas consolidadas pelo aludido artigo 43, § 1º do CTN pode-se citar o artigo 51 da Lei 7.450/85 - que previa: "ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma de incidência do imposto de renda", e o artigo 3º, § 4º da Lei 7.131/88 - que estabeleceu que "a tributação independe da denominação dos rendimen-

tos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando para a incidência do imposto o benefício do contri-buente por qualquer forma e a qualquer título". É acurado ainda salientar que as cláusulas aqui transcritas caracterizam-se pela generalidade e abrangência, ressalvando para a analogia. Em virtude disso, autores como Gilberto de Uhoa Canto e Brandão Machado opinaram pela inconstitucionalidade do artigo 51 da Lei 7.450/85, Alberto Xavier, embora também partidário das doutrinas sobre a legalidade absoluta e tipicidade fechada, concluiu pela constitucionalidade do dispositivo, valendo-se para tanto da própria impossibilidade de distinção segura entre a analogia e a interpretação extensiva. Afirmau, portanto, que *in casu* não haveria recurso à analogia, mas tão somente "alargamento do tipo legal", o que não repercutiria em qualquer ofensa ao princípio da tipicidade. XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 297.

32 Preleciona o referido § 2º do artigo 43 do CTN que "na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo".

33 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 226.

34 Segundo assevera Ricardo Lobo Torres, "a doutrina alemã se dividiu quanto à natureza do art. 42 da AO 77. Alguns autores defendiam a natureza constitutiva da regra, que quebrava a proibição de analogia prevalecente no direito tributário. Outros juristas, que aceitavam a possibilidade de analogia no direito tributário, manifestaram-se no sentido da natureza declaratória da norma antielisiva". TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 228.

35 Interessante estatística da média de acórdãos por ano é fornecida por Ricardo Lobo Torres

em sua já aludida obra: "no período de 1919 a 1944 - 0,6; de 1950 a 1978 - 1,9; de 1979 a 1982 - 4,75; de 1983 a 1986 - 11; de 1987 a 1990 - 18; de 1991 a 1994 - 19; de 1995 a 1998 - 12". TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 229.

36 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 238.

37 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 238.

38 LEHERSSEL, Hervé. "Forme et Substance em Droit Fiscal" in *Cahiers de Droit Fiscal International* 87-a: 278, 2002 apud TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 242.

39 ESTRELLA, André Luiz Carvalho. *A Norma Antielisiva e seus Efeitos* - artigo 116, parágrafo único, do CTN. Presidência da República. Disponível em: www.presidencia.gov.br.

40 "A principal função dos TDT, quanto à facilitação do comércio e investimento do exterior é [...] a renovação de tributação incômoda sobre certas atividades de negócio que eventualmente podem levar a contatos condutores a atividades de maior relevo [...] Os TDT são ainda como um sinal de que o país acolhe de bom grado o investidor estrangeiro, dando uma maior sensação de segurança contra alterações da legislação tributária interna." JAVO-LARO, Agostinho Toffoli. "O Brasil ainda Precisa dos Tratados de Dupla Tributação?" in SCHOUVERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*, vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 874.

41 Dispõe o artigo 26 do Tratado Modelo da OECDE, "Article 26.1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdi-

visions or local authorities, insofar as the taxation there-under is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by article 1 and 2. Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to the taxes referred to in the first sentence. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions 2. In no case shall the provisions of paragraph 1 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation: a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State; b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State; c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy' (order public)".

42 O princípio do *armis length* é o principal eixo da problemática envolvendo os preços de transferência. "Com a globalização da economia e a intensificação das relações entre as empresas associadas nos diferentes países tornou-se necessária a regulamentação dos preços dos serviços e das mercadorias que podem vir a ser objeto de negócio entre as pessoas vinculadas, a fim de evitar a indevida transferência de lucros. O princípio 'armis length' sinaliza no sentido de que tais preços devem ser os de concorrência ou de mercado, sem superfaturamento nem subfaturamento, isto é, iguais àqueles praticados por empresas independentes, ou, metaforicamente, por pessoas situadas 'à distância do braco' (at arm's length)". TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do*

Direito Tributário, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 287.

43 Diz o artigo 18 da referida Lei: "Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos: I - Método dos Preços Independentes Comparativos - PIC [...] II - Método do Preço de Revenda menos Lucros - PRL [...] III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL [...]".

FERRAGUTI, Maria Riza. "Erasão fiscal: o parágrafo único do art. 116 do CTN e os limites de sua aplicação" in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 67, São Paulo: Oliveira Rocha, abril de 2001.

GRECO, Marco Aurelio. "Constitucionalidade do Parágrafo único do artigo 116 do CTN" in *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. "Elisão e simulação fiscal" in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 66, São Paulo: Oliveira Rocha, março de 2001.

HUCK, Hernes Marcelo. *Evitação e Elisões: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*, 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*, vol. I, 20ª ed., rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

PEREIRA, César A. Guimarães. "A Elisão Tributária e a Lei Complementar 104/2001" in *ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 34-35.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. "A elisão fiscal e a LC n° 104/01" in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 83, agosto de 2002.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Elisão e Evitação Fiscal*. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

SCHOUBERT, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. "A chamada interpretação econômica do Direito Tributário", a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário" in *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Tipicidade da tributação, simulação e norma anticelular. São Paulo: Dialética, 2002.

7. Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BARROS, José Eduardo Monteiro de. *Interpretação Econômica em Direito Tributário in Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1975.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*, 5ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1999.

CASTRO, Aldemário Araújo. "Norma Geral Antelativa (artigo 116, parágrafo único, do CTN): Constitucionalidade e outros aspectos relevantes" in *PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) O Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ESTRELA, André Luiz Carvalho. *A Norma Antelativa e seus Efeitos* - artigo 116, parágrafo único, do CTN. Presidência da República. Disponível em: www.presidencia.gov.br.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Rio, 1976.

DIREITO À PRIVACIDADE E SIGILO MÉDICO: ASPECTOS HISTÓRICOS, ÉTICOS E JURÍDICOS*

*Lyndia Maria Poveda Velasco***

1. Considerações preliminares; 2. Direito à intimidade – aspectos históricos; 3. Direito à privacidade e sigilo médico; 4. Tutela jurídica; 5. Quebra de sigilo e suas exceções; 6. Situações particulares; 7. Notas; 8. Referências bibliográficas.

1. Considerações preliminares

Nas sábias palavras do Dr. Luiz Veneri Décourt, Prof. Emérito da FMUSP, a relação médico-paciente pode ser descrita como “uma confiança diante de uma consciência”.

Tal relação, sabemos, não tem caráter comercial. Não tem por objeto uma mercadoria. Além disso, a obrigação do médico no exercício profissional não é *de resultado* (a cura ou a saúde do paciente), mas *de meio*, ou seja, o dever de empregar todos os meios e todos os esforços para obter o melhor resultado possível, dentro do que de melhor a ciência prove.

“Uma confiança diante de uma consciência”. *Confiança* do paciente. *Consciência* profissional do médico. A confiança do paciente corresponde, na consciência do médico, uma série de obrigações, éticas em primeiro lugar e, também, em alguns casos, jurídicas:

1) O paciente confia em que o médico colocará todos os meios (aí incluindo o estudo, o aprofundamento do conhecimento) para tentar resolver o seu problema. A essa confiança corresponde o dever do profissional de estudar o caso e se atualizar.

2) O paciente confia em que o médico não o largará em sua doença, que o acompanhará até o fim. Por vezes, isso implicará, por parte do profissional, a honestidade de admitir que não tem conhecimento naquele assunto, encaminhando-o a algum colega especialista, de sua confiança.

3) Confira, ainda, o doente que o seu médico guardará o *sigillo profesional*, ao que corresponde o dever deste de preservá-lo, em decorrência do *direito à intimidade* do paciente.

4) Por fim, o paciente tem o direito à verdade sobre a sua doença, a que o médico o mantém informado, principalmente quando estiver em estado terminal. A esse direito corresponde o dever do médico de dizer a verdade (não pode mentir), preparando-o para essa revelação (noção de "verdade suportável¹⁰⁾), pelo recurso, inclusive, de falar aos poucos ou de acudir a pessoas, do âmbito familiar do doente, que gozem de um maior equilíbrio emocional.

2. Direito à intimidade — aspectos históricos

A preservação da intimidade e da privacidade foram entendidas, desde tempos antigos, como fator de desenvolvimento da personalidade do indivíduo e exigência da sua *dignidade de pessoa humana*, da qual decorria seu direito à reserva de elementos pessoais e, como contraponto, o dever ético e, em certos casos, profissional de sigillo por parte de terceiros.

Já no famoso juramento de Hipócrates (séc. IV a. C.) se lê: "Guardarei segredo sobre o que vir ou ouvir na sociedade e não seja preciso que se divulgue, seja ou não no exercício de minha profissão, considerando a discricção como um dever em tais casos"¹¹. (ESTA NOTA NÃO SERIA ! ???)

A reflexão jus-filosófica antiga e medieval, no âmbito do Direito Canônico, trabalhou esses conceitos formulando as prescrições no tocante ao sigillo da confissão, considerado inviolável, e à proibição de os confessores prestarem depoimento².

A garantia da intimidade encontra-se presente, também, embora de forma vaga, nas Declarações de Direitos de fins do séc. XVIII e nas Constituições desse período e de começos do séc. XIX. Conquanto não apareça nelas a expressão "direito à intimidade", nem outras semelhantes, lá está o espírito dessa proteção³.

Dadas as características da sociedade atual, a proteção da intimidade e da privacidade tem ganhado destaque cada vez maior nos direitos modernos.

3. Direito à privacidade e sigillo médico

O médico, tanto no âmbito de sua consulta privada quanto nos serviços públicos de saúde, encontra-se, por vezes, diante de situações em que é instado a revelar fatos ou informações das quais teve conhecimento no seu exercício pro-

fissional, solicitações que por vezes advêm de juizes ou de delegados de polícia. Surge, então, a obrigação do sigillo profissional, sendo a sua observância uma imposição ética e legal.

Na lição de Odete Medauar, "o sigillo médico é um dos tipos de segredo profissional" e implica a "preservação — do conhecimento de outrem — de fatos, dados, confidências pessoais que o médico recebe de seus clientes, com o fim de prestar-lhes os serviços referentes à profissão. Tais dados não se restringem àqueles que o cliente relata, mas diz respeito a tudo o que o médico observa e verifica, ligado à doença e até ao que descobre sem que o cliente tenha revelado"⁴.

Nesse contexto, o segredo profissional representa a garantia da preservação da privacidade do paciente e, como tal, tem amparo no ordenamento jurídico brasileiro.

Mas existe uma outra dimensão por trás do sigillo médico, que também motiva seu acolhimento normativo, que é a de considerá-lo fator do interesse público de preservação da profissão⁵.

Nas palavras de Helena Moniz, "a esfera do segredo é essencial na relação médico-doente. Trata-se de uma relação que exige uma constante troca de informações impondo ao médico um dever de confidencialidade". Esse dever atende a um "interesse comunitário de confiança na discricção e reserva de determinados grupos profissionais, como condição de seu desempenho eficaz"⁶.

Considera-se, assim, existir "um interesse difuso, de toda a sociedade, em que a profissão preserve seu segredo e sua confiabilidade"⁷. Trata-se de relevante interesse público: a confiabilidade da instituição social médica, que tem por base a confiança na discricção e reserva do profissional, como condição de seu desempenho eficaz⁸.

4. Tutela jurídica

O direito à privacidade e à intimidade, dentro do qual se insere a reflexão sobre o sigillo médico é, antes de mais, decorrência, como dito, da consciência da dignidade da pessoa humana.

A Constituição Federal de 1988, em seu Título I, que cuida dos Princípios Fundamentais, considera como fundamento do Estado Democrático de Direito, no qual se constitui a República Federativa do Brasil, a *dignidade da pessoa humana*⁹.

Na sequência, o Diploma maior, em seu Título II, dedicado aos direitos e garantias fundamentais estabelece, no art. 5, inciso X: "são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação".

Na Constituição Federal, portanto, o direito à intimidade e à privacidade, garantido no artigo supramencionado, está ancorado no conceito da *dignidade da pessoa humana*, que é um dos fundamentos da República brasileira.¹⁰ Assim, “sua preservação vai muito além da mera proteção de um direito individual, que sucumbiria frente à noção, mesmo que vaga, de «interesse público»”¹¹.

Há um evidente «interesse público» maior na proteção da intimidade, como corolário do conceito de dignidade da pessoa humana; e o sigilo profissional, como parte importante do direito à intimidade, integra esse valor maior, fundamental (dignidade humana), protegido pelo ordenamento jurídico.

Nessa mesma linha, o Código Civil brasileiro¹², em seu art. 21, estabelece: “A vida privada da pessoa natural é inviolável, e o juiz, a requerimento do interessado, adotará as providências necessárias para impedir ou fazer cessar ato contrário a esta norma”.

E falando especificamente sobre o segredo profissional em geral, como garantia do direito à privacidade, estabelece no art. 229: “Ninguém pode ser obrigado a depor sobre fato: I – a cujo respeito, por estado ou profissão, deva guardar segredo;”¹³.

Na esfera penal, o Código Penal brasileiro¹⁴, em seu art. 154, tipifica como crime a quebra de sigilo, nos seguintes termos: “Revelar alguém, sem justa causa, segredo, de que tem ciência em razão de função, ministério, ofício ou profissão, e cuja revelação possa produzir dano a outrem: Pena – detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano, ou multa”.

Percebe-se, aqui, a intenção do legislador de proteger os valores da intimidade e da privacidade, transformando o “desvalor” da revelação do segredo num ilícito penal¹⁵.

Por sua vez, o Código de Processo Penal¹⁶ estabelece, em seu art. 207, a proibição de depor às pessoas que devam guardar segredo, salvo se, descobertas pela parte interessada, quiserem dar o seu testemunho¹⁷. Note-se que a proibição de depor decorre de disposição legal, não podendo ela, portanto, ser enfrentada por decisão judicial¹⁸.

Por fim, o Código de Ética Médica¹⁹, logo no primeiro capítulo, dedicado aos princípios fundamentais, determina, em seu art. 11: “O médico deve manter sigilo quanto às informações confidenciais de que tiver conhecimento no desempenho de suas funções. O mesmo se aplica ao trabalho em empresas, exceto nos casos em que seu silêncio prejudique ou ponha em risco a saúde do trabalhador ou da comunidade”.

Portuno o ensinamento de Odete Medauar quando afirma que “os preceitos contidos nesse Código são normas jurídicas equivalentes às normas federais e, assim, obrigam do mesmo modo que estas”²⁰.

Considerando a importância do tema, o Código de Ética reserva um capítulo inteiro, o IX, para tratar do sigilo. Em seu art. 102 estabelece a proibição de o médico revelar fato de que tenha conhecimento em virtude do exercício de sua profissão, salvo por justa causa, dever legal ou autorização expressa do paciente.

No caso de paciente menor de idade, que tenha capacidade de avaliar seu problema e conduzir-se por seus próprios meios para solucioná-lo, entende o dever de sigilo aos pais e responsáveis (art. 103).

O art. 104 proíbe ao médico fazer referência a casos identificáveis, exibir pacientes ou seus retratos em anúncios profissionais ou na divulgação de assuntos médicos na imprensa falada, escrita, televisiva ou publicações legais.

A preocupação do Código no art. 105 é com as informações confidenciais, obtidas em exame médico de trabalhadores, as quais estão igualmente protegidas pelo sigilo.

Na mesma linha, o art. 106 protege as informações em face do interesse de empresas seguradoras por dados relativos à morte do paciente, estando o médico proibido de divulgá-las, salvo aquelas contidas no atestado de óbito ou havendo autorização expressa do representante legal ou sucessor.

Por fim, o Código impõe ao médico o dever de orientar seus auxiliares que têm acesso aos prontuários, e zelar para que respeitem o segredo (art. 107), proibindo de facilitar o manuseio e conhecimento de todo tipo de folhas de observações médicas, sujeitas ao sigilo, por pessoas que não estejam obrigadas pelo mesmo compromisso (art. 108) e determina a sua manutenção mesmo diante da contingência de cobrança judicial ou extrajudicial de honorários profissionais (art. 109).

5. Quebra do sigilo e suas exceções

De acordo com o art. 154 do Código Penal antes referido, a quebra do sigilo implicará na pena de detenção de três meses a um ano ou multa. Além disso, o médico infrator estará sujeito a penas disciplinares impostas pelo órgão de classe e, nos termos do inciso X do art. 5º da Constituição Federal, poderá ser condenado a pagar indenização por dano moral ou material²¹.

Contudo, como visto, a legislação deixa em aberto a possibilidade de quebra do sigilo²². Deve-se observar, no entanto, como faz Odete Medauar, que o

sigilo é o princípio, sendo a sua quebra exceção admitida pelo próprio direito, nos casos de justa causa, dever legal ou autorização expressa do paciente ²³.

O conceito de "justa causa", no caso, deve ser entendido do modo o mais restritivo possível, tendo em vista o bem jurídico ou valor tutelado²⁴.

A doutrina tem entendido que se aplica nos casos em que a revelação se destina a evitar perigo atual ou iminente, injusto, para o médico, terceiros ou para a população em geral. É o caso, por exemplo, de moléstia grave e transmissível por contágio ou herança, em face de casamento, capaz de pôr em risco a saúde do futuro cônjuge ou descendência; ou, ainda, de pessoas que pretendam exercer profissões (piloto de avião, motorista de ônibus etc.) em relação às quais a sua moléstia possa ocasionar catástrofe²⁵.

O "dever legal", como o próprio nome diz, decorre de disposição normativa. É o caso do art. 269 do Código Penal, que tipifica o crime de omissão de notificação de doença ou, mesmo, a disposição do art. 105 do Código de Ética Médica, que trata do exame médico de trabalhadores de empresas ou instituições, se o silêncio puser em risco a saúde dos empregados ou da comunidade. Somente nos estreitos limites das hipóteses previstas em lei, e não por determinação de autoridade, como veremos logo adiante, é que o médico pode fazer sucumbir seu segredo profissional²⁶.

A autorização expressa do paciente está presente no art. 207 do Código de Processo Penal e nos arts. 102 e 106 do Código de Ética Médica, todos já mencionados. Nesses casos, é recomendável, por prudência, que o médico obtenha autorização do paciente, por escrito e assinada.

6. Situações particulares

O problema da preservação do sigilo médico apresenta contornos particularmente problemáticos em face de algumas situações particulares. É o caso da atuação profissional na área da medicina do trabalho ou de solicitações judiciais ou policiais de dados protegidos pelo segredo profissional. Fazemos um rápido comentário a respeito.

No mundo do trabalho não é incomum a pressão por parte do empregador para que o médico (muitas vezes, ele próprio, empregado da empresa), revele dados relativos a doenças de seus pacientes, ou para que defenda os interesses dela. A obrigatoriedade do sigilo é absoluta e só haverá justa causa para a sua quebra se o comportamento do paciente representar um sério risco para a saúde da comunidade, como seria o caso de alguém com Aids que adocasse um comportamento promíscuo com os colegas de trabalho.

No tocante aos interesses, normalmente econômicos, sejam do empregador, do convênio ou mesmo da família (em casos, por exemplo, em que se pretende indenização por morte em serviço), o médico deve adotar sempre a postura de "advogado" do paciente, guardando sigilo e atendo-se sempre à verdade.

A questão das solicitações de autoridade, seja judicial ou policial, para o envio de prontuários que venham a instruir inquéritos ou processos, é um pouco mais complexa, porque apresenta o pretensível dilema entre guardar o segredo, desatendendo à ordem, caso em que poderia restar configurado o crime de desobediência previsto no art. 330 do Código Penal ²⁷; ou cedendo à determinação, falar ao sigilo, o que representaria crime de violação do segredo profissional, nos termos do art. 154 do mesmo diploma, já citado.

O dilema, em rigor, inexistente, pois o ordenamento jurídico não pode colocar alguém na situação esdrúxula de ter de escolher entre duas únicas condutas, ambas típicas²⁸.

Para que esteja configurada a desobediência, a ordem deve ser "legal", não apenas na forma mas, principalmente, na substância. Estamos diante de um choque de valores: o do interesse na punição de um criminoso, por exemplo, e o da preservação do sigilo profissional, no que tem de relação com o direito à intimidade.

Por dizer respeito a um valor maior (o direito à intimidade e à privacidade), a obrigação de sigilo profissional não pode ser eclipsada pela conveniência de se instruir um processo. Se neste último caso pode-se apontar um certo "interesse público", no primeiro existe um interesse público maior, protegido constitucionalmente²⁹.

A "ordem de autoridade" não bastaria para caracterizar justa causa na quebra do sigilo, pois, ao violar o direito/dever de mantê-lo, ela seria, por óbvio, ilegal. E, assim, o médico que revelasse ou entregasse prontuários estaria incorrendo no crime de violação de segredo profissional (art. 154 do Código Penal)³⁰.

Para auxiliar os profissionais que se vêem diante dessa situação, o Conselho Federal de Medicina publicou a Resolução n.º 1605/2000, a qual, em seu art. 4.º determina: "Se na instrução de processo criminal for requisitada, por autoridade judiciária, a apresentação do conteúdo do prontuário ou da ficha médica, o médico disponibilizará os documentos ao perito nomeado pelo juiz, para que neles seja realizada perícia restrita aos fatos em questionamento".

Dessa forma, o profissional não falta ao sigilo nem desatende à ordem de autoridade. Por se tratar de perito médico, ele próprio estará sujeito à obrigação de sigilo, respondendo de forma restrita aos quesitos formulados.

Embora, em si, a Resolução não tenha a força de uma lei (ou da necessidade de obediência a ordem judiciária *legit*), encontra-se em plena harmonia com todos os ditames da necessidade de sigilo, tal como aparecem na Constituição e na legislação infraconstitucional e, por isso, deve ela ser obedecida¹¹.

7. Notas

- 1 Cf. HIPÓCRATES. *Aforismos* (tradução do Dr. José Dias de Moraes). São Paulo, Edições Zumbi, 1959, p.14.
- 2 Cf. CIC (1917), c. 904 e CIC (1983), cc. 983 e 1550, § 2º, 2º.
- 3 Assim, por exemplo, a "Declaração dos direitos do homem e do cidadão", decretados pela Assembleia Nacional Francesa, nas sessões de 20, 21, 23, 24 e 26 de agosto de 1789.
- 4 MEDAVAR, Odete. "Sigilo médico..." in *Omnia da saúde no Brasil*. São Paulo, Mairim, 1995, p.7.
- 5 RODRIGUEZ, Victor Gabriel de Oliveira. "Sigilo médico e direito à privacidade: do delito de desobediência face ao desatendimento de ordem judicial de revelação de dados de pacientes" in *Direito à privacidade* (Coord. Ives Gandra da Silva Martins e Antonio Jorge Pereira Jr.). São Paulo, Idéias & Letras / Centro de Extensão Universitária, 2005, p.398 e ss.
- 6 MONIZ, Helena. "Segredo médico" in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, ano 10, jul-set. de 2000, p.633 (apud Rodriguez, V., "Sigilo médico...", *Op. cit.*, p.398, nota 11).
- 7 RODRIGUEZ, Victor Gabriel de Oliveira. "Sigilo médico...", *Op. cit.*, p.399.
- 8 Cf. RODRIGUEZ, Victor Gabriel de Oliveira. "Sigilo médico...", *Op. cit.*, p.401.
- 9 Constituição da República Federativa do Brasil, art. 1º, III.
- 10 Cf. Constituição da República Federativa do Brasil, art. 1º, III.
- 11 RODRIGUEZ, Victor Gabriel de Oliveira. "Sigilo médico...", *Op. cit.*, p.395.
- 12 Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.
- 13 Nesse mesmo sentido, dispôs o Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973), art. 406, II.
- 14 Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940.
- 15 Cf. RODRIGUEZ, Victor Gabriel de Oliveira. "Sigilo médico...", *Op. cit.*, p.404.
- 16 Decreto-Lei nº 3.689, de 03 de outubro de 1941.
- 17 Art. 207: "São proibidas de depor as pessoas que, em razão de função, ministério, ofício ou profissão, devam guardar segredo, salvo se, desobrigadas pela parte interessada, quiserem dar o seu testemunho".
- 18 Nesse sentido, ver RODRIGUEZ, Victor Gabriel de Oliveira. "Sigilo médico...", *Op. cit.*, p.406.
- 19 Resolução CFM nº 1.246/88, de 08 de janeiro de 1988 (publicada no D.O.U. de 26 de janeiro de 1988).
- 20 MEDAVAR, Odete. "Sigilo médico...", *Op. cit.*, p.8.
- 21 Nesse sentido, ver MEDAVAR, Odete. "Sigilo médico...", *Op. cit.*, p.8.
- 22 O próprio juramento de Hipócrates deixa entrever essa possibilidade ao ressaltar "e não seja preciso que se divulgue". Cf. HIPÓCRATES. *Aforismos*, *Op. cit.*, p.14.
- 23 Cf. MEDAVAR, Odete. "Sigilo médico...", *Op. cit.*, p.9.
- 24 Cf. RODRIGUEZ, Victor Gabriel de Oliveira. "Sigilo médico...", *cit.*, p.404.
- 25 Cf. MEDAVAR, Odete. "Sigilo médico...", *Op. cit.*, p.9.
- 26 Cf. RODRIGUEZ, Victor Gabriel de Oliveira. "Sigilo médico...", *Op. cit.*, p.411-412.
- 27 Art. 330: "Desobedecer a ordem legal de funcionário público: Pena - detenção, de 15 (quinze) dias a 6 (seis) meses, e multa".
- 28 Cf. RODRIGUEZ, Victor Gabriel de Oliveira. "Sigilo médico...", *Op. cit.*, p.410.
- 29 Cf. RODRIGUEZ, Victor Gabriel de Oliveira. "Sigilo médico...", *Op. cit.*, p.397.
- 30 Cf. RODRIGUEZ, Victor Gabriel de Oliveira. "Sigilo médico...", *Op. cit.*, p.405.

* Texto da conferência pronunciada na III Jornada Paulista de Medicina Legal / III Jornada de Perícia Forense / III Congresso Paulista de Direito Médico / IV Jornada Ibero-Americana de Gerenciamento de Risco em Saúde (Ribeirão Preto, 25 de maio de 2006).

** Professor Titular de História do Direito da FDU/SP

51 Cf. RODRIGUEZ, Victor Gabriel de Oliveira. "Siglo médico...", *Op. cit.*, p. 407.

8. Referências Bibliográficas

HIPÓCRATES. Aforismos. Tradução do Dr. José Dias de Moraes. São Paulo, Edições Zumbi, 1959.

MEDAUAR, Odere. Siglo médico. In "O mal da saúde no Brasil". São Paulo, Mairity, 1995.

MONIZ, Helena. Segredo médico. In *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, ano 10, jul.-set. de 2000, (apud Rodriguez, V., "Siglo médico...", *Op. cit.*, p. 398, nota 11).

RODRIGUEZ, Victor Gabriel de Oliveira. Siglo médico e direito à privacidade: do delito de desobediência face ao desarmamento de ordem judicial de revelação de dados de pacientes. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. et PEREIRA JR., Antonio Jorge (coord.). "Direito à privacidade". São Paulo, Idéias & Letras/Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 398 e ss.