

SIGILO BANCÁRIO E A NORMA ANTELISIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Data de submissão: 14/02/2025

Data de aceite: 05/03/2025

Cecília de Souza Viana Barros

Ana Márcia Paulino da Silva

1 | INTRODUÇÃO

É conhecido que o Estado necessita arrecadar recursos financeiros para que seja promovida a manutenção de suas atividades, assim como garantir a satisfação do interesse público como sua finalidade precípua, através da imposição de tributos às pessoas que integram a sociedade.

No entanto, o poder de tributar do Estado, não é absoluto, pois a própria Constituição Federal impõe certos limites por meio dos princípios constitucionais tributários e imunidades tributárias.

Cumprido destacar que há muito se consigna ser inerente ao comportamento humano a busca pela preservação de seu patrimônio positivo, sendo uma das formas a opção pela maneira mais vantajosa de submissão à tributação.

A questão parece se restringir a afirmação de que ninguém pode ser obrigado a se enveredar pelo caminho mais dificultoso ou oneroso.

Com o advento das Leis Complementares nº 104/2001 e 105/2001, que inseriu o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, a tormentosa questão da aplicação das teses antielisivas ao direito nacional ganhou novos contornos, bem como a possibilidade de quebra do sigilo fiscal pela administração tributária, sem submeter-se a uma decisão judicial, respectivamente.

Somos de uma época globalizada e o homem está cercado por um novo tipo de informação interativa, sustentada por poderosos meios tecnológicos, caracterizados por uma enorme capacidade de armazenamento e por uma grande velocidade de transmissão de dados. Apesar das vantajosas situações, estes meios acabam por desumanizar as relações entre as pessoas. O sigilo e a reserva passaram a ser barreiras, que o culto da informação e da “transparência”,

legitimamente, podem e devem derrubar. O sigilo é uma forma de defesa dos direitos individuais e da privacidade concedidos pela Magna Carta de 1988.

Sendo, portanto, a quebra de sigilo bancário sem autorização judicial, uma possível medida antielisiva a fim de se minimizar o problema da evasão e da elisão tributária.

A previsão legal expressa da possibilidade de possíveis descon siderações de atos ou negócios jurídicos lícitos praticados pelos contribuintes frente a atuação da autoridade administrativa competente lança no sistema tributário nacional instituto já utilizado em outros países.

Apesar de ter suas raízes firmadas em terras europeias no início do século XIX, a matéria é bastante atual haja vista a aprovação da Lei Complementar nº 104/2001, e posterior edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que trouxe recentemente a questão à baila, ainda que não mantidas as cláusulas reguladoras da antielisão na sua conversão em lei.

Em que pese já ter mais de quinze anos da sua publicação, é um tema atual e de repercussão no sistema tributário nacional, durante todo este período, desde a sua origem, muito se discutiu sobre a norma antielisão.

O presente trabalho tem por objetivo enveredar pelas nuances que envolvem a norma antielisiva, sob todos os aspectos, em especial relativa à questão constitucional e tributária, consultando a doutrina nacional.

A verdadeira batalha que há no confronto entre a vontade do contribuinte em diminuir sua carga tributária e o objetivo do Estado de aumentar cada vez mais a arrecadação de tributos suscita análise à luz do direito para verificação dos limites legais das atividades de ambos os polos, que permeiam seus interesses em sentidos opostos.

Sabendo que enquanto não houver norma legal que obrigue ao contribuinte a escolha de formas negociais que impliquem em maior recolhimento de tributos, por sua vez, o Estado, diante do seu poder/dever de arrecadação, implementa medidas que interferem nesta “opção” do contribuinte, podendo descon siderar algumas operações que resultem em diminuição da tributação. Tal escolha de formas negociais, também chamada de planejamento tributário, que importarão em elisão fiscal, assim como a interferência estatal, através das medidas chamadas antielisivias, merecem análise por confrontarem-se com dispositivos constitucionais e infra-constitucionais específicos que estabelecerão os limites da utilização de ambos os institutos e balizarão a prática de atos em um descortinar um pouco, longe de esgotar o tema, sobre a possibilidade de aplicação das normas antielisivias no ordenamento pátrio.

Quanto à metodologia, a monografia se fundou no método dedutivo, vez que parte da premissa fundada nos aspectos gerais do sigilo bancário e da norma antielisiva, transcorrendo-se pelo detalhamento de sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro.

O presente trabalho também se embasa em pesquisa aplicada, porquanto analisa os limites constitucionais da administração tributária e a incompatibilidade das

Leis Complementares 104 e 105 de 2001 com a Constituição Federal, utilizando-se de referências bibliográficas.

No tocante aos objetivos metodológicos, a pesquisa empreendida é explicativa na medida em que visa a identificar os fatores que determinam o uso das normas tributárias antielisivas, os quais ferem os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. E, por fim, quanto ao procedimento técnico, foi empregada a pesquisa bibliográfica, examinando-se legislação pertinente à aplicação das normas antielisivas e possibilidade da quebra do sigilo fiscal sem o devido processo legal, bem como jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

2 I SIGILO BANCÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO

Inicialmente, o significado do vocábulo sigilo é algo que permanece escondido da vista ou do conhecimento; é sinônimo de segredo, coisa ou notícia que não pode ser revelada. (Dicionário Houaiss da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva. 2001, p. 2.568).

O sigilo bancário é o direito à negativa da divulgação de informações, dados e registros pessoais do contribuinte que se encontram no conhecimento de determinadas instituições bancárias. Neste contexto, assim ensina Arnaldo Wald (2002),

O sigilo bancário se enquadra no conceito mais amplo do segredo profissional, que tem merecido uma proteção muito ampla, ensejando sua violação caracterização como crime (art.154 do Código Penal), [...] chegou-se até a afirmar que o sigilo bancário constitui as pilstras do crédito e a garantia de uma economia sadia” (WALD, 2002).

Ainda nesse sentido, o sigilo “Consiste na obrigação imposta aos bancos e a seus funcionários de discrição, a respeito de negócios, presentes e passados, de pessoas com que lidaram abrangendo dados sobre a abertura e o fechamento de contas e a sua movimentação” (MENDES, 2008).

Nas lições de Roque Carrazza, o sigilo bancário está garantido no artigo 5º, e XII da CF, quando se assegura a inviolabilidade da privacidade e da inviolabilidade do sigilo de dados. Para ele, esses dispositivos resguardam o sigilo das informações bancárias, seja daquelas constantes nas próprias instituições financeiras, seja das existentes na Receita, pois:

[...] por meio da análise e divulgação dos dados bancários deixa-se ao desabrigo a intimidade da pessoa; fica fácil saber quais suas preferências políticas (v.g., na hipótese de ter feito uma doação a um partido), qual sua religião (pelo eventual donativo que fez a uma igreja), com quem se relaciona, quais suas diversões habituais, que lugares frequenta, se está passando por dificuldades financeiras (comprováveis por constantes saldos bancários negativos) etc. Tudo isso pode levar a situações altamente embaraçosas.” (CARRAZZA, 2009).

A partir das definições acima apresentadas conclui-se que do direito ao sigilo bancário, decorre, em contrapartida, do dever do sigilo bancário da instituição bancária, abrangendo não só conta bancária, mas também outros dados ou informações de clientes e terceiros conhecidos por um banco como consequência da relação comercial estabelecida entre este e o cliente, não sendo absoluto e pode ser excepcionado em justificadas hipóteses, como será visto mais adiante. (ROQUE, 2001).

Segundo os ensinamentos de Tércio Sampaio Ferraz Jr. (Paulo Quezado e Rogério Lima, Sigilo Bancário, pág.31), “que a privacidade se funda no princípio da exclusividade, o qual tem como característica a solidão (“desejo de estar só”), o segredo (“exigência de sigilo”) e a autonomia (“liberdade de decidir sobre si mesmo emanador de informações”).

E, ainda para Paulo Quezado e Rogério Lima (op. cit. pág.36), preceituam que o sigilo bancário encontra respaldo no inciso X por tratar-se de característica da intimidade, porquanto há o direito de exercer a liberdade de negação, e, igualmente, no inciso XII, conquanto a interpretação de dados não pode ser feita de maneira restritiva, o que nos obriga a firmar que dados faz referência ao sigilo bancário. Essa nos parece ser a maneira mais plausível para entendermos o objetivo da Constituição Federal.

Sabemos que na elaboração de qualquer Constituição, os Direitos e Garantias do Cidadão não são só um instrumento concebido para assegurar o reconhecimento de direitos individuais e participação do cidadão nos atos Públicos, como também um meio de coibir os abusos da Administração Pública.

Nesse passo, os direitos fundamentais servem como um tipo de proteção contra os atos praticados pela Administração Pública que porventura possam desrespeitar tais garantias, justificando, assim, sua relevância constitucional.

O Estado de Direito confere aos indivíduos a titularidade de direitos públicos subjetivos e, assim, de posicionamentos jurídicos ativos que podem assumir nos possíveis embates que venham a surgirem com a autoridade pública e, mesmo, com outros particulares. Os direitos fundamentais, assim como as garantias individuais precisam ser respeitados para que possam tornar efetivos tais direitos, ainda que sejam confrontados com interesses de particulares ou do próprio Estado.

Sendo assim, o sigilo às informações financeiras consta daqueles direitos inerentes à intimidade do homem, do livre arbítrio de dispor daquilo que é inerente à sua personalidade.

Da mesma forma, encontramos respaldo a proteção dos direitos fundamentais para com o indivíduo ao nos debruçarmos na leitura do estatuto do contribuinte, que coaduna em todo o seu texto com a Carta Magna de 1988, protegendo-o em face dos abusos do Estado. Em uma definição do que vem a ser o estatuto do contribuinte, (CARVALHO, Paulo de Barros, apud CARRAZZA, 2007) afirma que:

Define-se o estatuto do contribuinte, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre a matéria tributária, que, positiva ou negativamente,

estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – entidade tributante). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade.

Atualmente, o tema quebra do sigilo bancário é elevado a um patamar muito alto, pois a Constituição Federal de 1988 protege, em seu art. 5º, incisos X e XII, a privacidade, a intimidade e a inviolabilidade do sigilo de dados dos cidadãos brasileiros. Assim, a quebra desses direitos, em tese, desrespeita tal mandamento garantido em nossa Lei Fundamental, pois são considerados direitos fundamentais, não podendo existir qualquer tipo de violação a tais preceitos sem um devido processo legal e análise pelo Poder Judiciário.

Nesse ramo do direito, os debates são bastantes vigorosos na defesa de posições. O sigilo bancário, todavia, parece ser daqueles temas em que há pouca divergência doutrinária, já que a maioria, acompanhada por grande parte da jurisprudência, é unânime em defender que constitui violação aos direitos fundamentais da privacidade, para uns, ou da intimidade, para outros, a “quebra do sigilo bancário” pela Administração Tributária, quando esta acessa os dados dos contribuintes constantes das instituições financeiras.

A Lei do Sistema Financeiro Nacional, regulada sob o nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, permitiu, expressamente, ao Judiciário, ao Legislativo, às CPs e ao Executivo, através dos agentes fiscais do Ministério da Fazenda, a quebra do sigilo bancário, observando determinadas condições legais. Pela primeira vez, um instrumento legal previa o dever de sigilo, atribuído especificamente às instituições financeiras, cuja violação constituía crime.

No art. 38 da Lei supracitada não dizia que tipo de processo deveria estar instaurado, se judicial ou administrativo, gerando algumas divergências. Contudo, a jurisprudência majoritária assentou o entendimento de que não foi conferido às autoridades tributárias competência para quebrar diretamente o sigilo bancário, mas apenas por intermédio da observância do devido processo legal.

No ramo do direito tributário, o Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172 de 25.10.1966, no seu artigo 197, II, tem a previsão que obriga aos bancos e demais instituições financeiras a prestarem informações às autoridades administrativas fiscais. Por isso, até então, diante da recusa do contribuinte em atender as intimações para apresentar suas movimentações bancárias, o Fisco fazia o requerimento diretamente à instituição financeira e era atendido. Ocorre que, após 1988, as instituições financeiras começaram a se negar a entregar as informações bancárias e os contribuintes passaram a impetrar Mandados de Segurança para obstar os pedidos do Fisco.

Enquanto ocorria um verdadeiro confronto jurídico a respeito da “quebra” do sigilo bancário pela administração tributária, editou-se, com intuito de extinguir a fraude e a evasão fiscal, a Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001 que foi enviada

pelo Poder Executivo, através dos Projetos de Lei Complementar 219 e 007, de autoria, respectivamente, dos Senadores Lúcio Alcântara e José Eduardo Dutra, que, em seu art. 1º estabeleceu o dever de sigilo, nos arts. 5º e 6º, flexibilizou o sigilo bancário em face da Administração Tributária e o art. 13 revoga expressamente o art.38 da Lei 4.595/64.

Apesar da Lei Complementar nº 105/2001 autorizar a “quebra” do sigilo bancário pela Administração Tributária, nova questão, e essa de grande complexidade, foi levantada: sua constitucionalidade. Na doutrina não há posicionamento pacificado quanto à constitucionalidade da lei sob análise, o que causa demasiada divergências entre os especialistas, e até mesmo com algumas decisões do STF, as quais já defenderam as duas posições, porém, recentemente o Supremo Tribunal Federal decidiu nas ADIs nºs 2.386, 2.397 e 2.859 que são constitucionais os dispositivos da Lei Complementar 105/2001 e de regulamentações posteriores que permitem o fornecimento pelos bancos à Receita Federal de informações sobre movimentações financeiras de contribuintes, sem necessidade de autorização judicial.

Noutro, o Supremo Tribunal Federal havia decidido que a quebra de sigilo bancário por requisição administrativa, sem intervenção judicial, era inconstitucional. Aliás este era o entendimento da maioria dos tribunais do país que até pouco tempo acompanhavam a decisão da suprema Corte a respeito do assunto, apesar de muitos casos ainda serem conflitantes. O tema foi apreciado no Recurso Extraordinário 389.808, julgado em dezembro de 2010 pelo STF, sob relatoria do ministro Marco Aurélio, conforme Ementa abaixo:

Ementa

SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.

Decisão:

O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), deu provimento ao recurso extraordinário, contra os votos dos Senhores Ministros Dias Toffoli, Cármen Lúcia, Ayres Britto e Ellen Gracie. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Falou, pelo recorrente, o Dr. José Carlos Cal Garcia Filho e, pela recorrida, o Dr. Fabrício Sarmanho de Albuquerque, Procurador da Fazenda Nacional. Plenário, 15.12.2010.

Para Martins (2001.p 37-38), a inviolabilidade do sigilo está consagrada no artigo que é inteiramente dedicado aos direitos individuais (art 5º da CF/88), assim:

A LC 105/2001, com muito mais razão, mostra-se ilegítima, pois, se nem emenda constitucional pode alterar o reguardo do sigilo de dados, à

nitidez, muito menos a lei complementar poderia fazê-lo, razão pela qual tenho para mim que os dois exteriorizam manifesta inconstitucionalidade. Parece-me, pois, que o direito do contribuinte de ter seu sigilo bancário preservado não poderá ser retirado- enquanto não houver uma ruptura institucional, o que ninguém deseja- podendo ser quebrado, apenas, por autorização judicial.

E, por fim, afirma o autor que a questão seria meramente jurídica. A lei complementar em comento afasta direitos fundamentais do contribuinte e impede que o Poder Judiciário exerça sua função de poder neutro, que defende o Fisco contra o sonegador e o bom contribuinte contra o Fisco, fazendo desta norma uma medida antielísiva. Entende que se trata de uma medida repressiva enviada pelo Poder Executivo à um Poder que tem que preservar a Constituição Federal, e por isso, muitas vezes, torna-se um incômodo ao governo, que nos últimos tempos não tem primado pelo respeito aos direitos fundamentais.

É oportuno destacarmos que em todos os Estados Democráticos de Direito são consagrados e protegidos os direitos fundamentais à privacidade e à intimidade, e no Brasil não é diferente. Assim, ao ser quebrado, o sigilo bancário, podemos dizer que estaremos diante de uma violação de garantia constitucional prevista por uma clausula pétrea, a qual não pode ser mudada ou excluída nem mesmo por uma emenda constitucional, sob pena de desestabilizar toda a ordem legal do Estado.

Encontramos, ainda, em defesa da excepcionalidade da quebra do sigilo bancário o texto da Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948), disposto em seu artigo XII, também, prevê a garantia de que: ninguém será sujeito a interferências na sua vida privada, na sua família, no seu lar ou na sua correspondência, nem a ataques à sua honra e reputação, declarando, ainda, que toda pessoa tem direito à proteção da lei contra tais interferências ou ataques. Semelhantes direitos estão previstos no Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos de 1966 e no Pacto de San José da Costa Rica de 1969 (o Brasil aderiu a ambos em 1992).

Ademais, A “Constituição Política do Império do Brasil”, de 25 de março de 1824, no seu artigo 179, incisos de I a XXXV, já continha os direitos à liberdade, à segurança individual e à propriedade (hoje expostos no artigo 5º da atual CF), interpretados, entre outros, pelos direitos: à inviolabilidade dos direitos civis e políticos dos cidadãos brasileiros, à inviolabilidade da casa, ao segredo das cartas.

Noutro pórtico, há posicionamento diverso, ou seja, o entendimento de que a lei em infraconstitucional não fere a Constituição Federal. Pode-se citar como adepto o autor Roberto Massao Chinen, em seu livro defende que deve ser autorizado o levantamento do sigilo bancário diretamente pelos agentes dos fiscos por conta do princípio da capacidade contributiva do contribuinte. Sua tese é fundamentada no princípio da proporcionalidade, ou seja, para o fisco poder imiscuir-se nos dados financeiros do cidadão a medidas adotadas devem ser adequadas, necessárias e proporcionais. (CHINEN, 2005).

No entanto, como bem se se posicionou Roque Carrazza não havia necessidade de a Lei Complementar 105/2001 assim regular a questão, visto que o Poder Judiciário vem sendo muito sensível aos pleitos de quebra de sigilo bancário, desde que haja fundada suspeita de ocorrência de ilícitos praticados envolvendo dinheiros públicos. (CARRAZZA, 2009, p. 494)

O poder outorgado pela Lei Complementar em testilha fere a intenção que emana de todo o ordenamento jurídico brasileiro, ferindo gravemente o princípio geral de direito da irretroatividade da lei, entabulado no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal.

Após a publicação da LC nº 105/2001 editou-se o Decreto nº 3.724/01 que procedeu a Lei em epígrafe, o qual em seu art. 2º individualizou as onze hipóteses em que a verificação bancária é indispensável pela autoridade competente da administração fazendária, que segue *ipsis litteris*:

- “a) sub - avaliação de valores de operações (inclusive de comércio exterior); de aquisição e/ou alienação de bens ou direitos, tendo por base os correspondentes valores de mercado;**
- b) obtenção de empréstimos de pessoas jurídicas não financeiras ou de pessoas físicas, quando o sujeito passivo deixar de comprovar o efetivo recebimento dos recursos;**
- c) prática de qualquer operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país enquadrado nas condições previstas no artigo 24, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996;**
- d) omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável;**
- e) realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível;**
- f) remessa a qualquer título, para o exterior, por intermédio de conta de não residente, de valores incompatíveis com as disponibilidades declaradas;**
- g) nos casos previstos no artigo 33, da Lei n.º 9.430/96;**
- h) as pessoas jurídicas enquadradas no CNPJ, quando a situação cadastral estiver cancelada, ou inapta nos casos previstos no artigo 81, da Lei n.º 9.430/96;**
- i) pessoa física sem inscrição no CPF ou com inscrição cancelada;**
- j) de negativa pelo titular da conta, da titularidade de fato ou da responsabilidade pela movimentação financeira;**
- k) presença de indício de que o titular de direito, é interposto pessoa titular de fato.”**

Diante do que se encontra disposto no texto supracitado, o contribuinte foi posto em situação demasiadamente vulnerável, visto que a condição assegurada em lei, que outorga aos agentes públicos, sob a forma de procedimento fiscalizatório, a possibilidade de examinar os registros de movimentações financeiras, colide diretamente com um

direito individual, motivo pelo qual entende-se, juntamente com a melhor doutrina, que a Lei Complementar 105/01 é inconstitucional, tanto do ponto de vista da quebra do sigilo bancário em si, como do procedimento fiscal nela previsto, qual seja, investigação sem contraditório.

Todavia, o Supremo Tribunal Federal, pôs fim a discussão quanto a constitucionalidade da Lei Complementar que autoriza a quebra do sigilo bancário pela administração tributária, como já exposto acima.

Com a devida *vênia*, depois da decisão de maioria esmagadora no STF, é muito difícil aceitar, portanto, a tese de que o interesse fazendário de cunho arrecadatório se iguale ao interesse público, justificando para tanto a necessidade de quebra do sigilo bancário dos contribuintes em geral sem ocorrência válida de suspeita de prática de ilícito contra a ordem tributária nacional.

Acredita-se que o legislador deve e necessita desenvolver técnicas que reprimam a sonegação fiscal, mas sem fomentar o desejo de aumentar a arrecadação fiscal ferindo ou retirando os direitos do povo e sim através de métodos democráticos que não desmoralizem a Constituição em vários de seus princípios como: irretroatividade da lei, separação de poderes, proteção da intimidade, presunção de inocência, princípio da proporcionalidade, princípio da reserva de jurisdição, e outros.

A quebra de sigilo bancário, como descrito na norma em estudo, fere o direito à dignidade e à liberdade do cidadão, na medida em que este não pode vim a se sentir-se livre quando vê sob ameaça a sua intimidade ou sua privacidade, entendida esta como gênero, do qual aquela é espécie.

Como já visto, o sigilo bancário não é, e não, pode ser um direito absoluto, podendo sim, em situações específicas, ser quebrado em virtude da supremacia do interesse público sobre o particular, desde que existam reais provas de atividade ilícita cometida por este.

Contudo, não podemos aceitar que há fundamento legal na permissão da administração fazendária, também integrante do polo ativo da relação tributária, mas, sim, ao Poder Judiciário, órgão neutro e competente para apreciar com imparcialidade cada caso concreto, como trecho extraído do voto do Ilustre Ministro Relator Carlos Velloso, na citada Petição n. 557/DF:

O sigilo bancário protege interesses provados. [...] Não é ele um direito absoluto, devendo ceder, é certo, diante do interesse público, do interesse público, do interesse da justiça, do interesse social, conforme, aliás, tem decidido esta Corte (RMS n. 15.925-GB, Relator o Ministro Gonçalves de Oliveira; RE n. 71.640-BA, Relator Ministro Djaci Falcão, RTJ 59/571; MS 1.047, Relator Ministro Ribeiro da Costa, Rev. Forense 143/154; MS 2.172, Relator Minitro Néilson Hungria, DJ de 5-01-54; RE n. 94.608-SP, Relator Ministro Cordeiro Guerra, RTJ 110/195). Esse caráter não absoluto do segredo bancário, que constitui regra em direito comparado, no sentido de que deve ele ceder diante do interesse público, é reconhecido pela maioria dos doutrinadores (Carlos Alberto Hagstrom, ob. Cit., p. 37; Sérgio

Carlos Covello, ‘O sigilo Bancário como Proteção à Intimidade’, Ver. Dos Tribs., 348/27; Ary Brandão de Oliveira, ‘ Considerações Acerca do Segredo Bancário’, Ver. De Dir. Civil, 23.114, 119). O segredo há de ceder, entretanto, na forma e com observância de procedimento estabelecido em lei. [...].

Todavia, a discussão a respeito dessa matéria encontrava-se pendente da análise do guardião da constituição federal, o Supremo Tribunal de Justiça, há quinze anos, e, recentemente proferiu julgamento nos autos das Ações Diretas de Inconstitucionalidades (ADIs 2.386, 2.390, 2.397 e 2.859) e do recurso extraordinário com repercussão geral (RE 601.314), nos quais haviam a contestação dos artigos 5º e 6º da Lei Complementar 105/2001, sob o argumento de que configurarem quebra de sigilo bancário, como uma violação do artigo 5º, inciso XII da Carta de 1988: “é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal”).

O placar terminou com nove votos a dois, e o STF decidiu pela constitucionalidade da Lei em epígrafe, que permite aos órgãos da administração tributária quebrar o sigilo fiscal de contribuintes sem autorização judicial.

A linha da doutrina vencedora no plenário da Corte foi a que possui entendimento de que a norma não configura quebra de sigilo bancário, mas sim transferência de informações entre bancos e o Fisco, ambos protegidos contra o acesso de terceiros.

O Relator do RE 601.314, Ministro Edson Fachin, acredita que a Receita Federal possui o direito de acessar os dados bancários dos contribuintes, pois tem o dever de manter tais dados em sigilo. Proferiu Voto pela constitucionalidade da norma que permite a agentes fiscais tributários examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso.

O contribuinte do caso concreto, julgado no dia 18 de fevereiro de 2016, se questiona o artigo 6º da Lei Complementar 105/01. Na ação, um contribuinte, representado pelo tributarista Luís Eduardo Schoueri, sustentou a necessidade de autorização judicial para a quebra do sigilo bancário.

Da mesma forma foi decidido pela maioria que o relator do acórdão deverá “explicitar” que os estados e os municípios devem promover regulamentos – assim como fez a União no decreto 3.724/2001 – prevendo: processo administrativo para a obtenção dessas informações; adoção de sistemas adequados de segurança e registros de acesso pelo agente público, a fim de evitar a manipulação indevida dos dados e/ou desvio de finalidade; garantia ao contribuinte da prévia notificação da abertura do processo e amplo acesso aos autos.

Como já exposto acima, o sigilo bancário possui proteção constitucional que pode ser pautada tanto no inciso X como no XII, do artigo 5º, a depender da interpretação que se dê aos dispositivos. Sendo assim, como toda norma constitucional, segue a regra da relativização diante de interesses conflitantes.

A verdadeira vontade por traz da norma complementar 105/2001 No caso específico, os princípios da isonomia e da liberdade, pelo instrumento da harmonização, deve prevalecer o interesse público sobre o individual. Deve o sigilo bancário ceder diante do interesse do Fisco em investigar as contas dos contribuintes a fim de promover a isonomia na esfera da tributação e auxiliar na contenção de práticas elisivas e evasivas.

31 ANÁLISE DA NORMA ANTELISIVA TRIBUTÁRIA CONSTANTE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A norma antielisiva foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro através da Lei Complementar no 104, de 10.01.01, que introduziu no art. 116 do Código Tributário Nacional o parágrafo único, sendo este a norma geral antielisiva propriamente dita:

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 na lei ordinária.

Estamos diante de dispositivo no qual a Fazenda Pública busca proteger-se contra as chamadas ações ilícitas dos contribuintes, que muitas vezes sequer estão ocorrendo, mas o simples fato de almejar a diminuição do pagamento de tributo é tido como infração, no entanto, ao analisar a conduta podemos até entendê-la como um direito do contribuinte.

A interpretação do disposto no texto inserido ao CTN passa inicialmente pela análise da elisão tributária e seu posicionamento perante os estudiosos do direito tributário, por esse motivo somente após breve estudo sobre a matéria é que podemos demonstrar algumas consequências dessa significativa alteração da legislação tributária.

O dispositivo citado é difundido como um tipo de normas antielisivas, que já há muito tempo assumiram uma importância significativa no direito tributário durante a década de 90. O desenvolvimento da metodologia jurídica e da teoria de interpretação, com a superação dos positivismos economicistas e conceptualistas, constituiu uma das principais causas para a nova visão da necessidade e da possibilidade de combate à elisão e ao planejamento tributário ou organização abusiva.

Essa introdução, para Ives Gandra (2009), encontra-se em sintonia com o art. 170 da Constituição Federal vigente, e do poder da fiscalização para desconsiderar, sem anular, a forma dos atos adotados pelo contribuinte, com o escopo de cobrar tributo sem a ocorrência do fato gerador.

A bem da verdade, a Carta Magna e a legislação inferior não proíbem a auto-organização lícita e alternativa do contribuinte com o objetivo de desoneração completa ou diminuição da carga tributária, ou seja, não há proibição em nosso ordenamento jurídico para o chamado planejamento tributário.

Esse entendimento se consubstancia no princípio da estrita legalidade no âmbito tributário, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei, somados a valorização do trabalho humano, livre iniciativa e economia de mercado, conforme encontrado nos arts. 170 e 174 da Constituição Federal de 1988.

Temos a legalidade como direito e garantia individual em matéria tributária, estando pautada, ainda que de forma genérica, no art. 5º, II e específica no art. 150, I, todos da CF/88, havendo assim, a necessidade de a lei descrever de forma ampla o fato a ser tributado a fim de que sejam atendidos esses requisitos, para então, surgir a obrigação tributária.

Ora, já é de conhecimento unânime que de acordo com o direito brasileiro, para que se cobre tributos não pode valer-se de subjetivismo, devendo ocorrer o tipo definido na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, como preconiza o art. 114, se interpretado em união com o art. 97, ambos do Código Tributário Nacional.

Tomando a legalidade como pilar do âmbito tributário, é que para muitos dos estudiosos dessa matéria, entendem que é inviável a inclusão de norma antielisiva em nosso ordenamento jurídico, independentemente do tipo do condutor legislativo, pois não importa qual princípio constitucional seja utilizado como forma de sustentar o procedimento, pois nunca será possível anular o princípio da legalidade.

Não se pode obrigar ao contribuinte incorrer no fato gerador de tributo, se houver legítima possibilidade de praticar a elisão fiscal, que é segundo a melhor doutrina consistente na ação de atos jurídicos lícitos e válidos, antecedentes ao fato gerador com o objetivo de livrar-se ou apenas tornar menos onerosa a dívida tributária.

O objetivo central dessa inserção do parágrafo único ao art. 116 do CTN é muito discutível, pois sabemos que não é concedido ao contribuinte o direito de inibir ou esconder as ocorrências sujeitas a incidência fiscal, desde que se proceda com a utilização de recursos que o ordenamento jurídico torna possível.

Todavia, essa ação de economia de tributos não é vista pelo fisco de bom grado, mas constata-se o seguinte: “Se é certo que o contribuinte deve satisfazer suas obrigações tributárias, é igualmente certo que tem o direito de organizar os seus negócios de modo a pagar o menos possível ou, até, nada a pagar” (CARRAZZA, 2006, p. 468)

Para o professor Carrazza, o dispositivo inserido ao art. 116 do Código Tributário Nacional não é em si mesmo, inconstitucional, mas esta conduta resistente na aceitação dos chamados planejamentos tributários deixa presente no dispositivo um vício, pois caso seja interpretado pelas autoridades fiscais, como permissivo na aplicação de sanções aos contribuintes que porventura realizem negócios lícitos com intenção de diminuir o

pagamento do tributo ou que nada paguem. Ensina, ainda, que o melhor a se fazer quando estudarmos a norma em análise é enxergá-la como vedatória da simulação fiscal, conforme Alberto Xavier bem afirmou (Apud CARRAZZA, 2007, p. 469):

Em nossa opinião bem andou o Congresso Nacional em formular um novo parágrafo único do art. 116 do modo que o fez. Por um lado reiterou que a lei tributária não pode extravasar os limites da tipicidade, pois a declaração de ineficácia do ato simulado nada mais é que a tributação de um fato típico – o ato dissimulado -, em razão do princípio da verdade material, que o revela à plena luz. Mas, por outro lado, assegurou que, tendo restringido expressamente o âmbito da declaração de ineficácia ao mundo dos atos simulados, essa declaração de ineficácia não se estende a atos verdadeiros, ainda que de efeitos econômicos equivalentes aos atos típicos, fiscalmente mais onerosos e independentemente dos motivos que levaram as partes à sua realização.

Temos muitos doutrinadores que possuem entendimento de que o parágrafo único do art. 116 do CTN, como uma norma que visa evitar tão somente a evasão fiscal, que ocorre através da simulação ou dissimulação e não a elisão.

As limitações do planejamento tributário ainda se encontram por demais mascaradas pelo fisco. Contudo, a apuração das situações comumente sujeitas à incidência da chamada “norma geral antielisiva”, positivada por meio da LC 104/2001, mediante a inserção do parágrafo único no artigo 116 do CTN, são em parte conhecidas, pois sabemos que não de maneira nenhuma poderão ser intituladas como planejamento tributário válido a hipótese de evasão fiscal (ilicitude).

Noutro pórtico, a elisão fiscal, realizada por meios legítimos, sem que o provável contribuinte se valha de abuso de direito ou de forma jurídica, está plenamente autorizada na possibilidade do planejamento.

De outro modo, a interpretação do direito tributário se faz a partir das posições firmadas no campo da teoria geral da interpretação: a jurisprudência dos conceitos, a jurisprudência dos interesses e a jurisprudência dos valores.

As jurisprudências conceituais projetaram para o campo fiscal a interpretação formalista e conceptualista. A jurisprudência dos interesses se transformou na “chamada” interpretação econômica do fato gerador. A jurisprudência dos valores, que nas últimas décadas passou a prevalecer em todas as nações cultas, substituiu as duas outras ao atrelar a interpretação jurídica aos princípios éticos e jurídicos vinculados à liberdade, segurança e justiça.

Em síntese, a interpretação conceptualista, conhecida a partir da jurisprudência dos conceitos parte da convicção de que os conceitos e as categorias jurídicas aclaram a realidade social e econômica subjacente à norma, de modo que ao intérprete não cabe se preocupar com os dados conhecidos a partir de experiências vividas.

Torna-se aparente muitas vezes como interpretação sistemática ou lógico-sistemática, segundo a qual os conceitos e institutos devem ser compreendidos em consonância com o lugar que ocupam ou com o sistema de que promanam.

A jurisprudência dos conceitos, defende, no campo da fiscalidade, as teses do primado do direito civil sobre o direito tributário, da legalidade estrita, da ajuridicidade da capacidade contributiva, da superioridade do papel do legislador, da autonomia da vontade e do caráter absoluto da propriedade.

No XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado pelo Centro de Extensão Universitária, cujo tema foi o dos Direitos Fundamentais do Contribuinte, em discussão sobre a norma antielisão e o princípio da legalidade, transcrevemos algumas considerações realizadas pelo professor Plínio Marafon (*Apud* Rogério Lindenmeyer, 2009):

Há que se considerar, entretanto, a doutrina divergente que contempla a figura do “abuso de forma jurídica”, baseada no Código Tributário Alemão em seu § 42, assim redogido: ‘a lei tributária não pode ser fraudada através do abuso das formas jurídicas: sempre que ocorrer abuso das formas jurídicas: sempre que abuso, a pretensão de imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada’.

Essa linha de raciocínio enseja a desconsideração das formas utilizadas considerando-se outras, caso aquelas não sejam “normais” e resultem em minoração de valores tributáveis, tudo com o escopo de tributar como se a forma considerada aplicável tivesse se realizado. Melhor esclarecendo, caracteriza-se a evasão fiscal quando é usado uma forma de direito privado com o fim de único e não comercial de economizar tributos.

Pensando assim, esbarramos com a disposição clara do direito positivo, mais especificamente no § 1º do art. 108, considerando-se ainda o disposto no art. 116, ambos do Código Tributário Nacional que guardam relação com os princípios constitucionais já aduzidos.

A teoria que também afasta a possibilidade da elisão fiscal é a da interpretação econômica segundo a qual considerar-se apenas os resultados econômicos para tributar, independentemente da forma jurídica adotada.

A teoria da interpretação econômica do fato gerador é oriunda do Direito Alemão, com sua criação atribuída a Enno Becker, e ensina que mesmo mediante a utilização de forma jurídica diferente, caso um certo negócio traga resultado igual ou equivalente a outro mais oneroso tributariamente, ambos deverão receber tratamento tributário igual. Esta teoria se baseia nos princípios da capacidade contributiva (cuja manifestação é igual nos negócios que obtém o mesmo resultado econômico) e da isonomia.

O Projeto do Código Tributário Nacional possuía disposição que viria a englobar a teoria, em seus estritos termos, ao direito brasileiro. O disposto no artigo 74 do projeto asseverava “a interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos,

fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes.”

Ocasião em que a Comissão, liderada por Rubens Gomes de Sousa (1975), foi fornada para a elaboração do projeto do Código Tributário Nacional, que em seu relatório justificou a inclusão da disposição, nos seguintes termos:

O art. 74 dispõe que a interpretação da legislação tributária visará sua aplicação em função dos resultados, efetivos ou potenciais, dos atos, fatos ou situações jurídicas que sejam objeto de tributação, ainda que não nominalmente referidos na própria lei. A norma atinge, assim, um duplo objetivo: afasta o método superado da interpretação literal, e oriente a interpretação da lei tributária no sentido da pesquisa do conteúdo econômico das situações materiais ou jurídica que sejam objeto de tributação, segundo já o admite a jurisprudência (Revista Forense 141/309; Revista de Direito Administrativo, 23/67).

A verdade é que o projeto não chegou nem a ser votado; no entanto, serviu de alicerce para o Código Tributário Nacional vigente (Lei n. 5.172/66), razão pela qual a não adoção do dispositivo deverá servir de base interpretativa. Assim, o legislador, ao decidir pela não adoção da teoria da interpretação econômica expressada por meio do artigo 74, acima epigrafado, demonstrou nitidamente a sua intenção de não encampar ao direito tributário brasileiro o seu conteúdo.

Essa inclusão da teoria da interpretação econômica do fato gerador encontra certa reflexão, apesar de minoritária, na doutrina nacional, dentre eles os primeiros estudiosos de Direito Tributário no Brasil, como o já citado Rubens Gomes de Sousa (1975) e Amílcar de Araújo Falcão (1993, p. 76), para quem, ao Direito Tributário, interessa apenas a vontade empírica, in verbis:

O que interessa ao Direito Tributário é a relação econômica. Um mesmo fenômeno da vida pode apresentar aspectos diversos, conforme o modo de encará-lo e a finalidade que, ao considerá-lo, se tem em vista. Assim, em direito civil, interessam os efeitos dos atos e as condições de validade exigidas para a sua constituição ou formação. A conformação externa ao ato, pois, é que importa particularmente. Ao Direito Tributário só diz respeito a relação econômica a que esse ato deu lugar, exprimindo, assim, a condição necessária para que um indivíduo possa contribuir, de modo que, já agora, o que sobreleva é o movimento de riqueza, a substância ou essência do ato, seja qual for a sua forma externa.

Para os favoráveis a interpretação econômica do fato gerador a adoção da teoria resulta diretamente do princípio da capacidade contributiva, encontrado no Texto Constitucional por meio do art. 145, §1º, o qual afirma: “os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Nesse sentido, a teoria da interpretação econômica trata manifestações de riquezas equivalentes de forma igual, ignorando a forma como essa manifestação foi publicada.

Igualmente neste sentido, se aplica em relação ao princípio da isonomia tributária, que veda, segundo ordem constitucional (art. 150, II, CF), o estabelecimento pela União, Estados, DF e Municípios de “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Por seu turno, Marco Aurélio Greco (2004) entende que a norma constitui verdadeira cláusula antielisão, não se apresentando como antievasão, antielusão, antissimulação ou antiabuso, adotando como premissa a já citada eficácia positiva da capacidade contributiva.

Entre os simpatizantes da teoria encontra-se Marco Aurélio Greco (2004) que invoca, também, o art. 3º, inciso I, da CF que estabelece como objetivo da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. O autor afirma, ainda, após uma análise topográfica da disposição das normas jurídicas no Capítulo do Sistema Tributário Nacional da Constituição Federal, que o legislador constituinte optou por separar “os princípios” das “limitações”, sendo os primeiros encampados nos artigos 145, 146 e 146-A, CF, e que abarcam, por exemplo, a capacidade contributiva e a uniformidade no ordenamento tributário. Já a legalidade, anterioridade, irretroatividade, vedação ao confisco seria, por estarem situadas na seção “Limitações do Poder de Tributar”, compreende “limitações”.

O autor Greco (2004, p. 60) afirma que “a legalidade não pode existir sem capacidade contributiva e a capacidade contributiva não pode existir sem a legalidade”. Contudo, afirma a “eficácia positiva da capacidade contributiva”, enquanto princípio, sendo negativas, por seu turno o que definiu como “limitações”.

A respeito da eficácia positiva, discorre o autor (GRECO, 1998):

Num primeiro momento, o princípio recebeu da doutrina e da jurisprudência, uma interpretação de caráter negativo no seguinte sentido: se a Constituição estabelece que existe um princípio, e determina que a tributação deve atender a capacidade contributiva, onde não houver capacidade contributiva, não poderá haver tributação. Daí falar-se em feição negativa do princípio. Se não há capacidade contributiva, a tributação não pode adentrar. A partir desta visão passou-se a aplicar o princípio da capacidade contributiva como um limite negativo à tributação.

Com o tempo, a discussão sobre o princípio da capacidade contributiva evoluiu e chegou-se a uma segunda feição, que é a feição positiva do princípio da capacidade contributiva. De acordo com essa ótica, se existe capacidade contributiva a lei tributária tem de alcançá-la até onde ela for detectada; ou seja, o princípio funciona como vetor do alcance da legislação. Em outras palavras a lei tributária alcança o que obviamente prevê, mas alcança não apenas isto, alcançando também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva.

Diante disso, o mesmo reconhece a elevada importância e a relevância ao princípio da capacidade contributiva do que à legalidade e igualdade.

Cabe suscitar, no entanto, que a maioria dos doutrinadores nacionais são adeptos a corrente formalista que, em a grosso modo, visualizam o Direito Tributário como um regime excepcional, por isso a sua interpretação deveria ficar adstrita à literalidade dos termos legais, sendo autorizada ao Estado a exigência tributária apenas em casos expressamente consignados pela lei. Dentre os que concordam com essa corrente estão Alfredo Augusto Becker (2010), Alberto Xavier (2001) e Ives Gandra da Silva Martins (2001). Essa corrente, sobressaem-se a legalidade e a tipicidade como informadores maiores do sistema jurídico tributário.

O princípio da legalidade tributária, desde seu nascituro, implica no consentimento antecipado dos súditos ao pagamento dos tributos para a promoção do bem comum. No Estado Democrático de Direito a situação não é diferente; pelo contrário, ganha mais atenção, razão pela qual não se pode negar a qualidade do princípio como pedra fundamental sobre a qual se ergue todo o Direito Tributário e, por conseguinte, todo o Estado.

O aspecto assumido pelo princípio da legalidade na Constituição Federal de 1988 não pode ser desprezado; o legislador constitucional optou por prevê-lo de maneira genérica, como direito fundamental, em seu art. 5º, inciso II. Repetiu a legalidade como princípio a ser obedecido pela Administração Pública (art. 37) e trouxe disposição expressa no âmbito tributário, consignando a vedação à instituição ou majoração de tributo sem lei que preveja.

Somando ao preceptivo constitucional da legalidade tributária, têm-se o conhecido art. 97 do Código Tributário Nacional, que explicita o alcance do princípio e determina que todos os elementos necessários à definição de uma exação tributária (fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo e penalidade) sejam previstos em lei em sentido formal.

É possível concluir, a contrário sensu, que o Supremo Tribunal Federal é pela recepção do dispositivo complementar, haja vista que, em casos não previstos no artigo 97, tem dispensado a exigência de lei formal, como no caso de alteração do prazo para recolhimento do tributo, que, para a Corte, prescinde de lei formal (RE 250232 / SP, Relator Min. Moreira Alves, julgamento em 23/11/1999).

Sobre o princípio da legalidade tributária, leciona Roque Antonio Carrazza (2007, 260):

Os tipos tributários e tributários-penais não podem ser alargados por meio de manobras que custeiem os aludidos princípios (da tipicidade fechada e da estrita legalidade tributária). Os louváveis propósitos de aumentar a arrecadação e punir os infratores absolutamente não podem prevalecer sobre a segurança jurídica dos contribuintes. Em suma, em matéria tributária e tributário-penal, positivamente, é vedada a interpretação analógica in malam partem.

Também o agente fiscal, no exercício de suas funções, não pode converter-se em legislador, criando novas figuras típicas (penais ou tributária) ou novas sanções, além das rigorosamente apontadas na lei.

Para o autor Luís Eduardo Schoueri (2013, p. 295) mostra que, como corolário do princípio da legalidade, “diversos autores defendem a existência do Princípio da Tipicidade. No estudo doutrinário feito por Alberto Xavier, a ideia de tipicidade pode assumir três feições: (i) adequação típica; (ii) obrigação de cobrança e (iii) determinação normativa.” Apesar de citar o princípio da tipicidade cerrada, o autor aponta para a impropriedade da expressão, adotando a ideia de “determinação conceitual”.

Todavia, a teoria da interpretação econômica do fato gerador, como especial forma de consagração dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, bem como marcada pelo objetivo da solidariedade buscada pelo Estado brasileiro, parece bastante sedutora e os argumentos de seus defensores bastante sólidos.

Sem esquecer que o pagamento do tributo constitui dever fundamental, a evolução do estado brasileiro e o contexto histórico em que se insere a promulgação da Constituição Federal de 1988 – com um viés garantista evidente – parece atribuir maior destaque ao direito fundamental à propriedade, que somente pode vir a ser mitigado, no âmbito tributacional, em razão de autorização promovida nos limites do princípio da legalidade tributária. Neste passo, não se trata propriamente de abuso de forma jurídica, mas de negócios jurídicos válidos, produzindo efeitos típicos e que podem ser equiparados a outros de semelhantes consequências para fins tributários. Parece que essa previsão poderia ser incluída no direito positivo brasileiro, mas a sua aplicação não decorre diretamente da interpretação constitucional.

Além do mais, não se pode deixar de lado a tentativa de incorporação ao direito pátrio de dispositivo legal que expressava literalmente a teoria da interpretação econômica, com redação muito semelhante a que havia sido adotada pelo Código Tributário Alemão de 1977. A inexistência de normatização da hipótese, especialmente em virtude do afastamento do preceito constante do projeto, leva ao entendimento final de que a interpretação econômica do fato gerador não foi adotada pelo ordenamento jurídico brasileiro, pelo menos não até os tempos de hoje.

Ressaltamos, outrossim, uma situação jurídica decorrente da teoria alemã acima esposada, o abuso de forma jurídica, que representa manifestação da teoria da fraude à lei, tendo por objetivo a situação em que “as partes, embora visando resultado econômico diverso, conscientemente adotam determinada forma jurídica e sujeitam-se aos seus efeitos de direito”, conforme definição de Rubens Gomes de Sousa.

Mais detalhada, trata-se da hipótese na qual os sujeitos envolvidos num negócio jurídico passível de determinada tributação, optam por utilizar outra forma jurídica expressamente adotada por outro ramo do direito, que lhes proporcione resultado similar, mas atípica, e ao mesmo tempo desvie da incidência tributária. Sampaio Dória (1977) e

Xavier (1973), como já mencionado anteriormente, definem o que aqui está sendo tratado como abuso de formas jurídicas como “negócio jurídico indireto”, advogando por sua legalidade e inclusão no conceito de elisão fiscal (lícita ou legítima).

Inclua-se que, de igual modo como aconteceu com a teoria da interpretação econômica do fato gerador, a proibição ao abuso das formas jurídica estava contemplada no Projeto do Código Tributário Nacional, que em seu artigo 84 assim dispunha:

Art. 84. Na conceituação de determinado ato, fato, ou situação jurídica, para efeito de verificar se configura ou não o fato gerador e de definir a alíquota aplicável, ter-se-á diretamente em vista o seu resultado efetivo, ainda quando não corresponda ao normal em razão da sua natureza jurídica, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.

Parágrafo único. Por exceção ao disposto neste artigo, são devidos independentemente da efetividade ou permanência dos resultados do respectivo fato gerador:

I – As taxas;

II – os impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócio, a prática de ato, ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados na conformidade do direito aplicável segundo a sua natureza própria.

Ainda, durante a realização dos trabalhos na Comissão Especial formada para a elaboração do Projeto do Código Tributário Nacional, Rubens Gomes de Sousa relatou o seguinte sobre o preceptivo:

O art. 84, oriundo do art. 129 do Anteprojeto, traça a regra básica da interpretação econômica dos fatos geradores em função de seus resultados, em termos correspondentes àqueles porque o art. 74 estabelece a mesma regra para a interpretação da lei tributária. As sugestões formuladas ao art. 129 do Anteprojeto foram analisadas a propósito do art. 74 do Projeto, que tem a mesma origem (supra: 80). O § único do art. 84 (Anteprojeto, art. 138), consagra as mesmas exceções que o §2º do artigo anterior, preservando assim a coerência do sistema.

Entretanto, como já explanado, a redação original do Código Tributário Nacional aprovada não contemplou o preceito acima transcrito, permitindo denotar por sua rejeição no âmbito normativo interno. Em contrapartida, a Lei Complementar n. 104 de 2001 procedeu com o acréscimo do parágrafo único ao art. 116 do CTN, permitindo que a autoridade administrativa venha promover a 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, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

É possível dizermos que, a introdução do dispositivo estudado se apresenta como clara positivação da vedação ao abuso das formas jurídicas, especialmente em razão do teor da exposição de motivos encaminhada juntamente como o Projeto de Lei que redundou na aprovação da LC 104/2001.

Da mensagem do Ministro da Fazenda contou o seguinte:

VI – A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Em sentido contrário, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007) vê uma verdadeira cláusula antissimulação e, por tal razão, seria um dispositivo desnecessário afirmando que o preceito incluído “chove no molhado”, pois tal situação já estaria abarcada pelo que determina o artigo 149, inciso VII, do CTN. No mesmo sentido, é a posição de Alberto Xavier (2002).

E, para Marco Aurélio Greco (2004) a norma constitui verdadeira cláusula antielisão, não se apresentando como antievasão, antielusão, antissimulação ou antiabuso, adotando como premissa a já citada eficácia positiva da capacidade contributiva.

Para a compreensão da natureza jurídica do parágrafo único do artigo 116 do CTN, devemos analisar as disposições da Medida Provisória n. 66 de 2002 que, muito embora não tenham sido convertidas em lei, pode nos ajudar a melhor compreender o alcance da norma acrescida ao CTN. Eis o teor de seus arts. 13 e 14:

PROCEDIMENTOS RELATIVOS À NORMA GERAL ANTI-ELISÃO

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado. (grifos nosso)

Percebe-se, a partir do diploma legal que tentou-se regulamentar a chamada norma geral antielisiva, bem como pela exposição de motivos da LC 104/2001 acima transcrita é possível mensurar o alcance da norma, justamente de acordo com a doutrina alemã do abuso de forma jurídica, pelo que se pode concluir que o preceito tem por objetivo a desconsideração de atos que tenha sido praticado mediante a utilização de forma jurídica atípica, descurada do resultado econômico pretendido.

Desta forma, encontram-se ultrapassadas as proposições que consideram o art. 116, parágrafo único, do CTN como norma geral antievasão, antissimulação (em razão da expressa consignação no texto da MP 66/2002, que suas disposições não se aplicam aos casos de dolo, fraude ou simulação), bem como também não se mostra como uma norma geral antielisão no sentido restrito da expressão, pois sua aplicação se atém aos atos e negócios jurídicos praticados com abuso de forma e desprovidos de propósito negocial.

Parcela da doutrina pátria tece crítica a adoção desse entendimento, na qual se situa Alberto Xavier (2001), aduzindo a violação aos princípios da legalidade e tipicidade (na linha exposta quando se tratou da interpretação econômica), da livre iniciativa, da liberdade econômica e da liberdade de contratar.

Não obstante as críticas, ainda que considerados os direitos invocados como fundamentais, é provável que estes não são absolutos e encontram seus limites na própria Constituição Federal que certamente, em sua essência, não engloba circunstâncias de abuso de forma e de direito, com a intenção explícita de corromper o dever fundamental ao pagamento de tributos.

Após análise do posicionamento do Supremo Tribunal Federal, em julgamento do RE 429.306, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 1º-2-2011, Segunda Turma, DJE de 16-3-2011, no qual houve o reconhecimento da constitucionalidade da exclusão legal do arrendamento mercantil do regime de admissão temporária, podemos, portanto, dizer que a Lei Complementar nº 104/2001 encampou ao direito brasileiro a doutrina do abuso de formas jurídicas, bem como que a norma geral prevista no artigo 116, parágrafo único, do CTN se constitui em verdadeira cláusula antielisão, conforme veremos mais adiante.

É de todo oportuno explicarmos, ainda, que passados alguns anos as formas de interpretação acima citadas, que apontam para a possibilidade ampla ou ainda a não aceitação da elisão fiscal, encontram-se perdendo território para o modelo de interpretação valorativa do direito tributário.

Para Ricardo Torres Lobo (2002, texto digital) expressou crítica muito rígida.

O conceptualismo levou ao abandono da consideração da situação econômica e social e à convicção ingênua de que a letra da lei tributária capta inteiramente a realidade, posto que existe a plena correspondência entre linguagem e pensamento. A tal interpretação econômica transformou-se na defesa do incremento da arrecadação do Fisco, por se vincular à vetente da atividade arrecadatória do Estado.

Esta forma de interpretação é conhecida como a corrente que mais se identifica com o ordenamento jurídico nacional, sobre a qual a doutrina e jurisprudência especializada apontam a sua atenção, reinterpretando as normas tributárias na busca das finalidades encontradas na Constituição Federal de 1988.

Considerando o destaque atribuído a teoria da interpretação valorativa, através da nova ótica sistêmica, tem-se, de maneira aliada a esta, o reconhecimento do pluralismo metodológico, segundo o qual:

[...] os métodos são aplicados de acordo como caso e com valores insitos na norma: orasse reconhece o método sistemático, ora o teleológico, ora o histórico, até porque não são contraditórios, mas se completam e intercomunicam (LOBO TORRE, 2000, p. 206)

E com base, nessa nova forma pós positivistas de interpretação das normas sobre tributos que se fundem os argumentos trazidos com relação à importância e função dos princípios, ideais de afirmação do Estado Democrático de Direito, acrescidos ainda da relevância da técnica que faz parte dos valores jurídicos.

Por fim, compreende-se que, nos termos do art. 114 do CTN, “o fato gerador da obrigação tributária é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, bem como o art. 108, §1º, do diploma legal, “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”, assim, na forma que atualmente preconiza o direito positivo, a melhor doutrina parece estar com os doutrinadores formalistas.

3.1 ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO FISCAL

Como já visto, o adimplemento de tributos constitui dever fundamental a submeter a todos os cidadãos de maneira uniforme, constituindo prática essencial ao desempenho das atividades estatais, especialmente a função de garantidor dos direitos fundamentais. Por outra visão, a tributação deve ser justa, em cumprimento aos ditames constitucionais, especialmente aos princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da isonomia.

Além disso, é concedida ao sujeito passivo a organização de suas atividades, nos limites definidos na legislação, ou na margem de permissividade por ela deixada, a fim de que o seu desenvolvimento venha a resultar no menor ônus tributário possível, seja afastando, reduzindo ou atrasando a obrigação tributária, como decorrência de um planejamento que vise à minoração de custos e a maximização de riquezas produzidas.

A partir dessa explanação, passa-se à análise dos termos mais utilizados para definir as práticas das quais o contribuinte tem se valido na ânsia de afastar, reduzir ou postergar os efeitos da tributação.

Sabemos que a doutrina ainda não apresenta um só canto acerca da nomenclatura nem dos critérios para a separação dos conceitos que, em alguns casos, chegam a tomar sentidos completamente opostos.

Para Hugo Machado de Brito (2001) a utilização do termo evasão deve ser para narrar o comportamento lícito do contribuinte, e a palavra elisão seria usada para conceituar as ações ilícitas do contribuinte na tentativa de se livrar do pagamento de tributos. E para Heleno Torres (2001) o termo elisão seria indevido, propondo nova nomenclatura, a “elusão”.

Os conceitos dos institutos da elisão e evasão fiscais não são de todos unânimes, mas destacamos que a ideia predominante constitui a elisão fiscal como forma de economia lícita de tributos, e a evasão fiscal seria a sonegação ou simulação que pode ser subdividida em absoluta ou relativa, sendo esta derradeira também denominada de dissimulação.

Em suma, a Elisão Fiscal se traduz como prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, almejando a economia legal de tributos, seja impedindo-se a ocorrência do fato gerador, seja excluindo-se o contribuinte do âmbito de abrangência da norma ou ainda se reduzindo a quantidade de tributos a pagar.

No sentido contrário à Elisão, temos a Evasão Fiscal que compreende a prática, simultânea ou posterior a incidência tributária, na qual se utiliza meios ilícitos, quais sejam, a fraude, sonegação e simulação, para não pagar tributo.

Atualmente o fisco se utiliza de dois critérios para diferenciar ou identificar corretamente qual a conduta praticada pelo contribuinte, sendo estes o cronológico e a licitude dos meios usados para obter o resultado desejado.

Para alguns, a forma de distinção mais eficaz entre evasão e elisão seria o utilizando-se do critério cronológico, sendo caracterizada a elisão sempre que os atos tendentes a minimizar ou neutralizar a tributação sejam realizados antes da ocorrência do fato gerador; caso sejam posteriores, se estará diante de evasão fiscal.

Logo, no critério cronológico a elisão sempre ocorre antes da incidência tributária, já a prática da evasão fiscal se dá com a ocorrência do fato gerador, ou após esta. Esse método objetivo de distinção foi inserido em nosso país por Rubens Gomes de Souza (*apud* COÊLHO, 1998) que descreveu nos seguintes traços:

O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal.

Como bem sabemos a obrigação de pagar tributo é imposta por força de lei, e o crédito tributário a favor do Estado surge tão-somente com a ocorrência do fato gerador. Nesse passo, caso se evite a ocorrência prevista na norma jurídica, o fisco não poderá tributar o contribuinte, visto que este não terá praticado o ato que a lei qualifica como fato gerador do dever de pagar tributo.

Assim, constata-se que os atos elisivos, ou seja, lícitos, sempre deverão anteceder a ocorrência da hipótese de incidência *in concreto*.

Narciso Amorós (*apud* COELHO, 1998, p. 175) definiu os institutos da elisão e evasão, à luz de seu momento de ocorrência: “A elisão para nós é não entrar na relação fiscal. A evasão é sair dela. Exige, portanto, estar dentro, haver estado ou podido estar em algum momento.”

Hermes Marcelo Huck (2001) entende que o uso exclusivo do critério cronológico ou temporal é insuficiente para a realização da distinção entre evasão e elisão fiscais, citando como exemplo o caso de emissão de nota fiscal adulterada por um comerciante que, apesar de ter sido realizado antes da ocorrência do fato gerador do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação – ICMS, caracteriza-se como típica hipótese de evasão ou fraude fiscal. Partindo neste sentido, a Doutrina conservadora considera, além do aspecto cronológico, o da legitimidade dos meios utilizados para a correta caracterização da elisão ou evasão fiscal.

O critério da licitude dos meios escolhidos pelos contribuintes deve ser analisado juntamente com o aspecto cronológico, visando a análise da consonância com o ordenamento jurídico das ações do contribuinte. Pois bem, na elisão fiscal sempre serão utilizados meios lícitos, noutro lado, a evasão fiscal adota sempre os meios ilícitos, como já citado, são eles a fraude, sonegação e a simulação. Com base nos princípios da legalidade e especificidade conceitual fechada, será lícita toda e qualquer conduta que busque a economia no pagamento dos tributos, desde que não vedada pela legislação vigente.

Por sua vez, o Professor Geraldo Ataliba (2009) parte da divisão da evasão em lícita ou ilícita. Para o escritor na evasão ilícita o sujeito passivo deixa de pagar o tributo ou o faz em montante inferior ao devido, valendo-se de práticas ilícitas ou fraudulentas. Já na evasão lícita – assimilável à elisão – o contribuinte vislumbra a possibilidade da tributação e se prevenindo atingindo o mesmo fim valendo-se de outros meios lícitos.

O Mestre Antonio Roberto Sampaio Dória (1977) em sua famosa obra classifica, a evasão fiscal em omissiva e comissiva. Sendo a primeira denominada como imprópria e por inação; a segunda em ilícita ou lícita ou legítima. Para ele a evasão fiscal imprópria e por inação não geram prejuízos à arrecadação tributária, com exceção das hipóteses em que há sonegação.

A modalidade imprópria se configura pela abstenção do contribuinte na prática de fato imponible por ele conhecido, com o objetivo de lograr resultado econômico mais vantajoso. Sob essa visão, a situação é diferente da elisão, pois nesta o contribuinte busca se valer de formas previstas em Direito Civil, enquanto naquela simplesmente nada faz (omissão). Assevera estar incluída nessa forma de evasão a transmissão do ônus tributário ocorrente nos tributos indiretos, mediante a transferência do encargo econômico (e jurídico) do contribuinte de direito para o contribuinte de fato.

No caso da evasão por inação verifica-se após a ocorrência do fato gerador e pode resultar em lesão aos cofres públicos. Pode ser intencional ou não; a ausência

de intenção do sujeito passivo ser verificada em hipótese de ignorância de sua condição, esquecimento, ou mesmo desconhecimento da lei. Enquadra-se na hipótese, também, a omissão decorrente do descumprimento das obrigações acessórias, como a prestação de informações solicitadas pela autoridade fiscal e a desídia na entrega de declarações.

Considerando que a evasão por inação seja realizada de maneira deliberada pelo sujeito passivo, estará sujeito a configuração de prática do crime de sonegação fiscal, ou redundar em ausência ou atraso no pagamento do tributo, situações sujeitas a punições mais rígidas.

Ainda nesse contexto, temos a evasão fiscal sob a perspectiva comissiva, já supramencionada, pode ser, segundo Sampaio Dória (1977), ilícita ou lícita. A ação ilícita consiste em ato voluntário do sujeito passivo com a intenção evidente de se furtar do ônus tributário, mediante a utilização de meios ilícitos, que redundem na supressão, redução ou atraso da exação fiscal. Caso tais objetivos sejam perseguidos com a utilização de meios lícitos e prévios, estar-se-á diante da evasão lícita, equiparada pelo autor a elisão ou economia fiscal.

Observa-se que a figura da evasão por inação intencional difere da evasão ilícita em razão da natureza da conduta: na primeira omissiva, enquanto na segunda comissiva.

A elisão fiscal é classificada, também, por Sampaio Dória, subdividindo-a em elisão induzida pela lei, caracterizada na hipótese em que o contribuinte não precisa alterar a forma de condução de seus negócios, mas apenas adotar o benefício legalmente previsto, e elisão decorrente de lacuna na lei, que seria a autêntica elisão fiscal, permitindo o sujeito passivo se moldar dentro do espaço deixado pela legislação.

Após o conhecimento de algumas dessas definições e nomenclaturas, a melhor doutrina já é pacífica quanto a adoção conjunta de dois critérios: o aspecto temporal, ou seja, se a conduta foi realizada antes ou depois da ocorrência do fato gerador, salientando, como já destacado, que tal critério é adotado não de forma absoluta, mas mediante análise da prevalência das situações; e mediante a análise da licitude dos meios utilizados. Em suma, tem-se utilizado a expressão elisão, para caracterizar meios preventivos e lícitos de desoneração tributária e evasão para ações ou omissões ilícitas promovidas em momento posterior a ocorrência do fato gerador, com objetivo de disfarçá-lo, maquiá-lo ou reduzi-lo.

A evasão fiscal é a realização da economia do tributo almejada pelo contribuinte, que tem por objetivo acobertar ou esconder um fato gerador efetivamente ocorrido, ou na sabida iminência de ocorrer, por meio da realização de negócios simulados ou fraudulentos.

Quando isto ocorre não há outra providência a ser tomada pela autoridade fiscal, senão a desconsideração dos negócios ilícitos, pois, em verdade, o fato gerador da obrigação tributária ocorreu e pode ser integralmente perquirido, exigindo apenas a retirada da “máscara” colocada pelo contribuinte na intenção de retirá-lo do âmbito de incidência do tributo.

Assim, entende-se a partir dos ensinamentos do Professor Sacha que somente a partir da junção de ambos os critérios acima estudados, teremos de forma efetiva distinguido com eficiência entre atos que correspondem à elisão fiscal e outros que se mostram como prática de evasão fiscal, conforme transcrito:

Tanto na evasão comissiva ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar ou pagar tributo a menor. As diferenças: (a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quando mais de um agente participar dar-se-á o conluio). Na elisão os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador; (b) também, o momento da utilização desses meios. Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário, ou como aventa Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa. (COELHO, 1998, p. 174).

É certo que os casos de evasão fiscal ficam claros nas situações que envolvem a omissão de receitas tributáveis, seja por pessoas físicas ou jurídicas, exemplo em que o fato gerador ocorreu – a percepção do rendimento sujeito à incidência do tributo – cujo alcance foi subtraído do fisco por meio de uma ação ilícita, qual seja, a omissão do rendimento na declaração legalmente exigida, levando à supressão ou a redução da exação tributária.

Para André Mendes Moreira (2003, p. 5), são formas para a caracterização da evasão fiscal a sonegação, a fraude e a simulação, institutos definidos por ele nos seguintes termos:

Sonegação: ocultação (de rendimentos na declaração de imposto de renda, *verbi gratia*) que leva ao pagamento de tributo a menor;

Fraude: do latim *fraudis* (má-fé, engano), corresponde a atos tais como adulteração ou falsificação de documentos, através dos quais o contribuinte furta-se ao pagamento de tributo devido por lei.

Simulação: pode ser absoluta (finge-se o que não existe) ou relativa (dissimulação: sob o ato ou negócio praticado jaz outro negócio, oculto, que corresponde a real vontade das partes).

Quando utilizamos um exemplo simples a simulação fica evidente, porém, no dia a dia, como no caso da realização de uma operação de compra e venda de bem imóvel, em que a transação real foi realizada por determinado valor, porém no título consta valor inferior para que a base de cálculo do ITBI seja reduzida, bem como o ganho de capital da parte contrária igualmente incida sobre cifra menor.

São a partir de situações como a do exemplo acima encontram solução desde a edição do Código Tributário Nacional - CTN (Lei n. 5.172/66) que permite, ou melhor, impõe à autoridade fiscal a realização do lançamento e a revisão do lançamento de ofício, “quando

se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação” (art. 149, inciso VII, do CTN).

Portanto, diante de situações próprias a caracterizar evasão fiscal, seja por meio de fraude, simulação ou dolo, institutos fundados em ilicitudes, à autoridade administrativa não tem outra saída, senão investigar a real forma e quantidade na qual se deu a ocorrência do fato gerador e efetuar o lançamento do tributo tomando por base os elementos fáticos sobre os quais pesam as ilegalidades do sujeito passivo.

Claro que, o comportamento resultante na evasão fiscal (como visto, chamada por alguns autores de evasão ilícita) não pode estar abarcado na definição de planejamento tributário dos contribuintes, pois este se constitui na faculdade da pessoa física ou jurídica se organizar, de maneira lícita, para que se sujeite a ônus tributário reduzido. Trata-se, por conseguinte, de instituto que consagra a elisão fiscal.

Passado a análise das posições doutrinárias realizadas acerca do alcance dos termos que envolvem as condutas dos contribuintes tendentes à redução de sua carga tributária, escolhe-se, aqui, a definição de elisão fiscal como sendo resultante de atividade lícita desenvolvida pelo sujeito passivo do tributo, em geral realizada anteriormente à ocorrência do fato gerador, e que o conduza a uma desoneração tributária.

Ainda utilizando como base os ensinamentos do Professor Sacha Calmon Navarro Coelho (2007, p. 681), atemos que para determinada situação seja intitulada no conceito de elisão fiscal, se faz necessário a presença de três pressupostos:

No caso das práticas lícitas visando ilidir impostos ou economizar impostos (tax planning) são pressupostos: a) a existência de um negócio típico tributado que o contribuinte quer evitar; b) a possibilidade de um outro negócio ou negócios lícitos, chamados de determinativos e indiretos, efetivamente praticados pelo contribuinte para evitar ou diminuir a carga fiscal; c) a impossibilidade de se aplicar penalidades ao contribuinte, eis que este nenhum ato ou negócio ilícito praticou.

Nessa linha, para o doutrinador supracitado, é necessário para que a conduta seja de fato elisiva, antes da sua ação ou omissão, o sujeito passivo deverá visualizar a possibilidade de realização de uma transação que estaria sujeita à tributação indesejada, que esse negócio possa ser realizado de outra forma, menos dispendiosa do ponto de vista tributário, possibilitada pela lei (negócio jurídico indireto) e que não esteja sujeito a nenhuma penalidade (requisito que decorre da ausência de ilicitude).

Alberto Xavier (1973), bem como Sampaio Dória (1977), têm posição semelhante à de Sacha Calmon, na medida em que consideram a “categoria jurídico-dogmática” da elisão ou economia fiscal como sendo de “negócio jurídico indireto”.

É oportuno se ater, no entanto, que os três autores se valem de conceito ampliativo de elisão fiscal, englobando situações que se assemelham à evasão tributária em sentido estrito ou de abuso de formas jurídicas, na lição de Amílcar de Araújo Falcão (2002). Para

aqueles autores, desde que o negócio jurídico indireto seja eleito dentre as possibilidades legais, ainda que ausentes de qualquer propósito negocial.

Sob esse olhar, estariam englobados no conceito de elisão fiscal – e portanto, de presumida licitude – a realização de um negócio jurídico que, caso isoladamente considerado, estaria em plena consonância com a lei. Entretanto, visto mais de perto, com base nos fatos que justificaram sua celebração, estaria em dissonância com a realidade econômica envolvida. Esses exemplos levaram à divisão doutrinária entre a elisão lícita e a elisão ilícita, ineficaz ou abusiva, criando uma ligação com a própria definição do instituto.

A elisão lícita, forma padronizada e comumente utilizada da elisão tributária, como já dito, pode ser induzida pela própria lei que permite e até estabelece um caminho de menor ônus ao contribuinte, como por exemplo, no caso da possibilidade de opção do contribuinte do IRPF pelo “desconto simplificado” em sua base de cálculo, em razão de autorização legal de dedução presumida de despesas.

Adequa-se da mesma forma, na hipótese de elisão lícita, as situações em que o contribuinte atua no espaço, na lacuna deixada pela lei que é impossibilitada de prever exaustivamente as possibilidades do mundo fenomênico. Esse arbítrio do sujeito passivo, no entanto, encontra limites no abuso de direito e no abuso de forma jurídica, conforme será melhor delineado.

Rutnéa Guerreiro (*Apud* Moreira, 2003) esclarece que a natureza da figura jurídica:

Negócio indireto é, então, aquele ao qual às partes recorrem e a cuja forma e disciplina se submetem com o objetivo de alcançar, consciente e consensualmente, finalidades lícitas outras das que lhe são típicas, e que se caracteriza por ser:

- **Verdadeiramente querido pelas partes;**
- **Utilizado para alcançar um fim diverso daquele que é típico do negócio adotado;**
- **Realizado segundo a forma e a disciplina jurídicas próprias do negócio adotado, às quais se sujeitam as partes, suportando todos os seus efeitos;**

Concernente à elisão “ilícita, ineficaz ou abusiva”, o contribuinte, sabendo que praticará por meio de determinado negócio jurídico o fato gerador de obrigação tributária, vislumbra a possibilidade de se esquivar da tributação, ou reduzi-la, desde que mediante a celebração de uma forma jurídica que, naturalmente, não se prestaria para a operação, mas, no entanto, atende aos seus anseios de forma satisfatória. Esse negócio jurídico considerado indireto tem por escopo único e exclusivo o desvio da hipótese de incidência, não sendo utilizado para a obtenção dos resultados que normalmente lhe seriam próprios, ou desprovido de propósito no mundo dos negócios.

Essa temática é explanada e adotada por Ricardo Lobo Torres (2012, p. 24):

A tese da ilicitude da elisão, hoje em refluxo, defenderam-na os adeptos da consideração econômica do fato gerador e da autonomia do direito tributário, já que constituiria abuso de forma jurídica qualquer descoincidência entre a roupagem exterior do negócio e o conteúdo econômico que lhe corresponde; entre seus defensores destacou-se Amílcar de Araújo Falcão. Posições teóricas atuais como a jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito; só a elisão abusiva ou o planejamento inconsistente se tornam ilícitos; autores estrangeiros como Tipke/Lang defendem esse ponto de vista, que aos poucos vai chegando ao Brasil e se positivou no art. 116, parágrafo único do CTN, na redação da LC n. 104/2001.

Com a permissão dos ilustres juristas que adotam a encampação da hipótese aos casos de planejamento tributário lícito, ocasiões em que a única finalidade da forma jurídica escolhida é o distanciamento ou a redução da tributação acabam, de uma forma ou de outra, redundando em fraude à lei, pois, na maioria dos casos, não se está diante de várias formas opcionais para se chegar ao mesmo fim, mas frente ao uso de um aspecto diverso do negócio realmente desejado. Visando caracterizar a elisão ineficaz sob ótica diversa da elisão – que como citado, presume uma conduta lícita, Heleno Taveira Tôres (2003, p. 189) a classifica como elisão fiscal:

[...] o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de causa (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e da respectiva imputação da obrigação tributária. Em modo mais amplo, elusão tributária consiste em usar negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de causa ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência da norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica.

Entende-se a partir da definição, destacada, que os conceitos de elisão ineficaz, abusiva ou ilícita coincidem com o conceito trazido pelo jurista de elusão fiscal, dizendo respeito às situações em que o sujeito passivo utiliza uma forma jurídica anormal (abuso de forma), forma jurídica incabível à situação de fato (abuso de direito) ou uma forma jurídica simulada.

Diante dos ensinamentos já vistos, a elusão fiscal na posição de Xavier e de Sampaio Dória seria provável de ser inserida num planejamento tributário válido. Todavia, pelo viés apontado por Heleno Torres, há de se verificar a sua inclusão nas hipóteses de planejamento tributário válido, e, com isso, sua submissão à chamada norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único, do CTN, com redação pela LC 104/2001).

Isso porque, segundo alguns juristas esse dispositivo autoriza o fisco a desconsiderar os atos dos contribuintes que, porventura, se utilizem da simples economia de impostos (negócio indireto).

Contrapartida, a doutrina majoritária compreende que a norma em estudo não autoriza os órgãos fazendários a adotarem a “interpretação econômica do direito tributário” como já delineada.

4 | LIMITES CONSTITUCIONAIS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Inicialmente se faz necessário descrever o conceito de sistema tributário segundo o ilustre doutrinador Roque Carrazza, “ é a reunião ordenada de várias partes que forma um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se princípios, e o sistema é tanto mais perfeito quanto em menor número existam” (2007).

A partir do conceito trazido extrai-se que o sistema aqui estudado é o conjunto de normas de ordem constitucional e infraconstitucional, que de forma mutua disciplinam a atividade do Estado no que se refere a instituir, arrecadar e fiscalizar os tributos.

Existem quatro pilares nos quais todo o desenvolvimento tributário nacional, deve obrigatoriamente, respeitar. São eles: Os princípios constitucionais, a repartição das receitas tributárias, as competências tributárias e as espécies tributárias.

Todo o detalhamento do sistema encontra-se no Código Tributário Nacional – CTN, em seus artigos 145 a 162 e 195/195, e na Constituição Federal está a regra geral no qual os pilares supramencionados se baseiam.

A administração tributária constitui-se em um conjunto de ações, integradas e complementares entre si, que visam garantir o cumprimento pela sociedade da legislação tributária e que se materializam numa presença fiscal ampla e atuante, quer seja no âmbito da facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, quer seja na arrecadação dos tributos.

Essas atividades aparam-se na normatização da legislação tributária, num conjunto integrado de sistemas de informação, alimentados por informações cadastrais, concedidas ao fisco pelos contribuintes ou por terceiros, mediante a apresentação de diversos tipos de declarações.

Importante se faz esclarecer que, de acordo com disposto no art. 37, XXII da Carta Magna Brasileira, as administrações tributárias dos entes federativos são atividades essenciais ao Estado, devendo, portanto, ser exercida por servidores de carreiras específicas.

Desse modo, todos os atos que integram o Programa da Administração Tributária representam um fluxo único de trabalho, voltado para a obtenção de basicamente dois resultados: a arrecadação aos cofres da União de tributos e o controle fiscal e aduaneiro do comércio exterior.

Nesse sentido, não cabe realizar distinção uma ou outra ação do programa como de maior relevância para a consecução de seus objetivos, visto que esses derivam de todo um conjunto de ações e atividades desenvolvidos pela Receita Federal.

A fiscalização tem por objetivo a aplicação correta e adequada da legislação tributária vigente, devendo o fisco exigir do sujeito passivo da obrigação tributária o cumprimento das normas pertinentes, podendo para tanto, examinar mercadorias, documentos, livros, arquivos, papéis e tudo mais que se fizer necessário para a efetiva fiscalização.

A competência das autoridades administrativas em matéria de fiscalização é regulamentada pela legislação tributária. Assim como a validade dos atos jurídicos em geral exige a capacidade de quem a competência da autoridade ou agente público, conforme ensinamentos de Hugo de Brito Machado (2009).

Sabe-se que objetivo da fiscalização de tributos é a de elevar a percepção de risco do contribuinte faltoso, aumentando, assim, o nível de cumprimento voluntário das obrigações tributárias e conseqüentemente, resulta no incremento da arrecadação.

O Sistema Tributário Nacional, além de se apresentar extremamente complexo, impõe aos contribuintes uma das maiores cargas tributárias do mundo. Essa característica é marcante da nossa estrutura arrecadatória, vem, na atual economia globalizada, onde a concorrência, interna ou externa, é acirrada, que prejudica a competitividade nacional, pois esse sistema trincado acaba por prejudicar o controle eficiente dos custos, essencial para a manutenção da competitividade nas transações comerciais.

O cenário em que a Administração Tributária atua, isto é, onde exerce a detração fiscal, está solidificada na sujeição dos contribuintes às normas tributárias, e a economia privada. Esta relação com a realidade econômica reveste a Administração Tributária de características que a singularizam dos outros segmentos da gestão estatal.

Este ramo da Administração Pública exerce atividade voltada para a fiscalização e arrecadação tributária, dando forças ao procedimento que objetiva verificar o cumprimento das obrigações tributárias, praticando, quando for o caso, os atos tendentes a deflagrar a cobrança coativa e expedir as certidões comprobatórias da situação fiscal do sujeito passivo. (HARADA, 2002). Tem por principal função coordenar a aplicação das leis tributárias, otimizando o potencial de exação do ente tributante. Na maioria dos países, as Administrações Tributárias abarcam quatro macros funções básicas, quais sejam:

- **Fiscalização – programação das atividades de fiscalização, aperfeiçoamento das técnicas de fiscalização, auditorias e controles fiscais;**
- **Tributação – elaboração de normas e procedimentos tributários, aplicação da legislação tributária, contencioso fiscal e consultas;**
- **Arrecadação – previsão da receita, aperfeiçoamento das técnicas de arrecadação, controle de lançamentos de créditos tributários, controle dos agentes arrecadadores e cobrança administrativa;**

- **Informações econômico-fiscais – programação, registro e armazenamento de informações econômico-fiscais, controle dos cadastros de contribuintes e controle de documentos fiscais.**

Essas são as chamadas macrofunções, em uma visão sistêmica, se interrelacionam e são interdependentes. Sua viabilidade, portanto, reside no funcionamento equilibrado e harmônico do processo.

Desde os anos 90, alguns desses deveres, basicamente relacionados com a arrecadação e cobrança, têm sido terceirizadas em alguns países, porém, é consenso internacional que as funções de fiscalização, tributação e informação não podem ser dissociadas e são privativas de funcionários fiscais do setor público.

A maioria dos estudiosos no mundo acha que a privatização de funções do fisco é um erro, inclusive Vito Tanzi (FMI), que afirma que “é um retrocesso tentar privatizar a fiscalização e cobrança de impostos significando uma volta ao século XIX e anteriores”.

A política tributária é, normalmente, realizada fora do ambiente da administração de tributos. É realizada, aqui no Brasil, pelos entes com capacidade política, quais sejam, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, em decorrência dos tributos que lhes competem instituir, bem como devem regular as atribuições e os poderes das autoridades administrativas, no que tange a arrecadação e o controle, dentro dos parâmetros esculpido pela Constituição da República.

Em regra, os entes federativos realizam essas atividades através de órgãos existentes, respectivamente, no Ministério da Fazenda, nas Secretarias da Fazenda e nas Secretarias de Finanças.

A expressão “administração tributária” deve ser compreendida por ser todo regramento relativo a fiscalização, segundo os artigos 194 a 200, a dívida ativa regulada nos artigos 201 a 204 e a expedição de certidões negativas encontrados nos artigos 205 a 208, todos do Código Tributário Nacional.

A fiscalização, podemos entender que é o ato de empreender exame e verificação, de controlar a execução ou funcionamento, tendo em vista o atendimento das obrigações a cargo dos contribuintes. O poder dessa fiscalização por parte da autoridade administrativa decorre da competência outorgada aos poderes públicos para instituir e exigir tributos.

4.1 PRÍNCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE ORDEM TRIBUTÁRIA

Os princípios utilizados como norte do sistema tributário nacional, são de cunho protetor dos direitos e garantias do contribuinte. Os quais devem ser respeitados pelos legisladores, nos níveis federal, estaduais e municipais. É de todo oportuno enfatizar que os princípios são as limitações ao poder de tributar. São estes, o princípio da legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, capacidade contributiva, vedação ao confisco,

liberdade de tráfego, transparências dos impostos, uniformidade geográfica, seletividade, não-diferenciação tributária, não-cumulatividade, imunidades e da competência tributária.

Sabemos que os princípios acima destacados citados são os vetores os quais conduzem todo o sistema tributários nacional, tendo como principal objetivo a tributação justa.

Contudo, apesar de toda gama de normas tributárias vigentes destinadas a estabelecer limites à atuação fiscal, a realidade que se apresenta no cenário brasileiro é outra. Nossa carga tributária está cada vez mais alta ultrapassando todo e qualquer parâmetro de razoabilidade, ofendendo a dignidade do contribuinte e trazendo justamente o contrário do que se almeja, caso houvesse uma verdadeira aplicação e respeito aos princípios constitucionais tributários, ou seja, a justiça fiscal.

4.2 PRÍNCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICADOS ÀS NORMAS ANTIELISIVAS NO DIREITO BRASILEIRO

A Carta Maior consagrou vários princípios, implícitos e explícitos, com vistas a assegurar ao cidadão a observância e o cumprimento de seus direitos e garantias, individuais ou coletivos, por parte do Estado.

Veremos neste ponto as normas constitucionais que balizarão a análise da possibilidade de instituição de regra geral antielisiva no sistema legal brasileiro.

A doutrina mais abalizada, capitaneada por Robert Alexey e Ronald Dworkin, divide as normas jurídicas em princípios e regras.

Há um consenso na doutrina que o conceito que melhor define o princípio, é o do Professor Celso Antônio Bandeira de Mello (2014):

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Nesse sentido, os princípios são enunciados genéricos que se encontram entre valores e regras; os primeiros, ideias abstratas não contidas nos textos legais, informam todo o ordenamento jurídico, tais como a liberdade, a justiça, etc.; as segundas contêm alto grau de concreção, prescrevendo imperativamente comandos, e se submetem aos valores e princípios.

Os princípios constitucionais tributários variam entre princípios extremamente abstratos, como a isonomia, até princípios que se revelam através de regras, como a legalidade, que pode ser interpretada ora como princípio ora como regra.

Como as regras conflitam no “vale tudo ou nada” (applicable in all-or-nothing fashion nos termos de Dworkin), a questão da colisão de princípios requer mais desenvolvimento no raciocínio. Como antes mencionado, os princípios colidentes serão sopesados de acordo com os diferentes pesos que terão em certas circunstâncias, e um terá precedência sobre outro. O enfrentamento de dois princípios, em que um cederá para que o outro princípio seja aplicado ao caso em concreto, não resultará na eliminação do sistema do princípio afastado, que poderá, em outro caso prevalecer ao princípio ora precedente, em situação inversa.

Conforme os ensinamentos de Alexy (1997):

A solução da colisão consiste em que, tendo em conta as circunstâncias do caso, se estabelece entre os princípios uma relação de precedência condicionada. A determinação da relação de precedência condicionada consiste em que, tomando em conta o caso, se indicam as condições sob as quais um princípio precede ao outro. Sob outras condições, a questão da precedência pode ser solucionada inversamente.

Por conseguinte, o distanciamento entre um princípio frente a outro em um caso concreto é admissível e entendido no contexto jurídico.

Nessa linha, conseguimos uma melhor análise da norma geral antielisiva nacional, face aos princípios constitucionais que a doutrina entende aplicáveis ao caso, quais sejam os princípios da legalidade, da tipicidade, da capacidade contributiva e da isonomia ou igualdade.

4.3 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade é sem dúvida, peça fundamental do Estado de Direito, e ainda indispensável para a consolidação do Estado Democrático de Direito. Para José Afonso da Silva é o princípio pelo qual “o Estado, ou o Poder Público, ou os administradores não podem exigir qualquer ação, nem impor qualquer abstenção, nem mandar tampouco proibir nada aos administradores (sic), senão em virtude de lei” (1999).

Este princípio está expresso no art. 5º, inciso II da Constituição Federal, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Ainda Afonso da Silva pontifica que o texto não há de ser interpretado isoladamente, mas dentro do sistema constitucional vigente fundado na competência do Poder Legislativo para legislar sobre as matérias indicadas na Constituição, donde provém a reserva de lei.

O princípio da legalidade, que se constitui na submissão ou respeito à lei, não deve ser confundido com reserva de lei, que é determinação constitucional da necessária regulamentação de determinadas matérias através de lei formal. A reserva constitucional de lei é absoluta quando a Constituição determina que a disciplina da matéria é reservada à lei, com exclusão de qualquer outra fonte infralegal, quando dispõe, v. g., “a lei regulará”, “a lei disporá”, “a lei complementar organizará”, etc.

O ramo tributário, sendo atividade estatal, submete-se aos mesmos princípios da legalidade e da reserva absoluta de lei, tendo disposições constitucionais específicas muito além daquelas genéricas do art. 5º, CF/88.

Este Princípio veda expressamente à União Federal, aos Estados Membros – aqui inserido o Distrito Federal – e aos Municípios exigir ou aumentar tributos (e contribuições) sem lei que o estabeleça (1). É a garantia legal ofertada pela Carta Magna aos cidadãos deste País. A lei é à base deste princípio.

De acordo com os ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Melo (2014), o princípio da legalidade é o da completa submissão da administração pública às leis, devendo esta, obedecê-las, cumpri-las, e, pô-las em prática. Por isso, que a atividade de todos os seus agentes, desde o que lhe ocupa a cúspide, isto é, o Presidente da República, até os mais simples servidores devem ser cumpridores das disposições gerais estabelecidas pelo Poder Legislativo, visto que esta é a posição que lhes cabem no Direito Brasileiro.

O disposto no art. 150 da Lei Maior estatui que: “Sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – Exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça”. Complementando a disposição constitucional, o Código Tributário Nacional dispõe no seu art. 97: “Somente a lei pode estabelecer: I – a instituição de tributos ou sua extinção (...); III – a definição do fato gerador da obrigação principal... e do seu sujeito passivo; IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo (...)”. Ainda o art. 37, também da Constituição Federal submete as atividades da Administração Pública à obediência ao princípio da legalidade.

Assim, podemos compreender que o ente tributante está completamente vinculado à determinações expressamente contidas nos textos legais antes citados. Neste sentido Sampaio Dória esclarece:

O princípio da legalidade dos tributos, inscrito pela primeira vez na Carta Magna inglesa de 1215, é postulado cardeal dos sistemas fiscais modernos, e já hoje não se poderia negar o caráter jurídico da norma tributária pela objetividade que ganhou com a supressão do arbítrio real, e sua substituição por um poder executivo balizado pela lei.

O autor Alberto Xavier (1978), com eficiência leciona no seguinte sentido:

O princípio da legalidade revestiu sempre um conteúdo bem mais restrito. Com vista a proteger a esfera de direitos subjetivos dos particulares do arbítrio e do subjetivismo do órgão de aplicação do direito – juiz ou administrador – e, portanto, a prevenir a aplicação de ‘tributos arbitrários’, optou-se neste ramo do Direito por uma formulação mais restrita do princípio da legalidade, convertendo-o numa reserva absoluta de lei, no sentido de que a lei, mesmo em sentido material, deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto. Se o princípio da reserva de lei formal contém em si a exigência da *lex scripta*, o princípio da reserva absoluta coloca-nos perante a necessidade de uma *lex stricta*: a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo

que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão sejam por ela diretamente fornecidos.

E os adeptos da corrente positivista, representada por Alfredo Augusto Becker, Antônio Roberto Sampaio Dória, Alberto Xavier, Luciano Amaro, César Guimarães, entre outros, defendem a absoluta reserva de lei em matéria tributária, sem permitir ao aplicador da lei interpretação mais extensiva além dos ditames pré-estabelecidos. Em sentido inverso, cumpre anotar que há defensores de idéias que combatem esta teoria juspositivista, relativizando os tipos tributários para conceder à legalidade elasticidade em sua interpretação.

E, na visão de André Estrella, modifica o alcance e o significado do princípio da legalidade “tornando-o aberto à interpretação e à complementação judicial, tendo em vista que o direito tributário se utiliza de cláusulas gerais e de princípios indeterminados, impedindo, desta sorte, o fechamento total de seus conceitos”, o que desaguaria na interpretação econômica dos fatos tributários. (2001).

Em sendo assim, o princípio da legalidade, é em algumas circunstâncias princípio, propriamente dito, e em outras será a regra, que submete a Administração Pública ao rigorismo de sua observância, estabelecendo limitações ao poder de tributar em nome da segurança jurídica e do Estado de Direito. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho “a legalidade não é um valor em si, é um limite objetivo. Obviamente, é um limite objetivo que persegue um valor, e esse valor, nós já sabemos, é a segurança jurídica.”

4.4 PRINCÍPIO DA TIPICIDADE

A doutrina brasileira considera que o princípio da tipicidade, é a “materialização” do princípio da legalidade. Segundo Crisley de Souza Feitosa, isso significa que a lei formal que institui tributos deve elencar todos os elementos descritos no art. 97 do Código Tributário Nacional. Tal fato decorre da preocupação do legislador para que a lei defina todos os elementos necessários, da forma mais completa possível, para verificação pelos contribuintes do alcance real do tributo que está sendo instituído. Desta forma, diante da precisão exigida pela legislação é que a doutrina afirma que a tipicidade é cerrada ou fechada.

Para Alberto Xavier (2001) o princípio da tipicidade ou da reserva absoluta de lei tem como corolários o princípio da seleção, o princípio do *numerus clausus*, o princípio do exclusivismo e o princípio da determinação ou da tipicidade fechada.

Segundo o princípio da seleção, sabemos que o legislador não pode instituir tributo através de cláusula geral que englobe todas as situações tributáveis. O legislador deve escolher os fatos reveladores da capacidade contributiva e tipificá-los, dentro do quadro mais vasto das situações que apresentem aptidão para tanto.

O princípio do *numerus clausus* explicita ainda mais o princípio da seleção, na medida que estabelece as formas de tipificação exigidas por este último princípio. A elaboração da norma tributária através da tipologia pode se dar pelas seguintes formas: exemplificativa, taxativa e delimitativa. O princípio do *numerus clausus* esclarece que a tipologia tributária é evidentemente taxativa na medida que o fato tributário típico, para produzir efeitos, deve corresponder ao tipo abstrato previsto na lei em todos os seus elementos. Na ausência de apenas um dos elementos correspondentes entre o fato a ser tributado e a descrição abstrata do tipo tributável não ocorre a tipicidade tampouco a possibilidade de tributação. Esta taxatividade da tipologia impede a aplicação da analogia na análise do direito tributário, pois se o fato não se subsume exatamente a um dos tipos tributários previstos na norma não há obrigação tributária.

O princípio do exclusivismo, por sua vez, corresponde à perfeita adaptação das situações jurídicas aos tipos legais tributários, sendo que estes contêm uma descrição completa dos elementos relevantes ao fato tributário.

Os elementos contidos no tipo tributário são dispostos no art. 114 do Código Tributário Nacional, os necessários e suficientes para a ocorrência dos efeitos previstos na norma, não admitindo quaisquer elementos adicionais.

É o que a lógica jurídica denomina «implicação intensiva». Segundo César A. Guimarães Pereira, citando Moschetti (2001) o exclusivismo afasta a tipificação (*Typisierungsbetrachtungsweise*) como uma das técnicas antielisivas contidas no direito alemão, onde fatos infrequentes são incluídos nos fatos típicos referidos na lei tributária.

Esta forma de tipificação não é permitida pela Constituição brasileira eis que os princípios antes delineados exigem uma precisa apreciação dos fatos tributados, adstrita aos termos da lei.

O princípio da determinação exprime que os elementos integrantes na formulação legal do tipo devem ser rigorosamente determinados para que impeçam a aplicação de critérios subjetivos pelo ente tributante na análise do caso concreto, o que colocaria em risco a segurança jurídica do contribuinte pela indefinição dos conceitos.

A Carta Magna de 1988 consagrou expressamente o princípio da tipicidade da tributação ao definir o papel da lei complementar em matéria tributária. Pelo seu art. 146, inciso III, alínea “a”, em conjunto com o *caput* do art. 145 estabelece o critério bifásico para o estabelecimento dos tributos, que comporta dois momentos: a regulação, por via de lei complementar, e a instituição, por lei ordinária. Para Alberto Xavier (2001) a alínea «a» do inciso III do art. 146 consagra o princípio da tipicidade em todos os seus corolários:

[...] proibição de cláusula geral, pois os tributos discriminados na Constituição “selecionaram” casuisticamente determinadas manifestações de capacidade contributiva; *numerus clausus*, pois o catálogo dos tributos existentes é apenas o constante da “discriminação” (para usar o termo do próprio art. 146) operada pela Constituição, com exceção dos impostos de competência residual da União; e

“determinação”, pois devem ser formulados por conceitos determinados os elementos essenciais do tributo (fato gerado, base de cálculo e contribuinte).

Na construção dos tributos, a Lei Maior, utiliza-se de um método tipológico fragmentário e progressivo através de três formas legislativas: lei constitucional, lei complementar e lei ordinária. Este processo de tipificação ocorre em três graus diferentes. O primeiro grau é realizado pela Constituição ao descrever o núcleo essencial dos tributos; o segundo grau é realizado pela lei complementar que define o fato gerador, base de cálculo e contribuintes, por conceitos determinados; e o terceiro grau é realizado pela lei ordinária com liberdade de definição dos tipos tributários, sempre dentro dos limites e parâmetros contidos na lei complementar.

Diante destas colocações, o princípio da tipicidade, jungido ao princípio da legalidade, forma um conjunto de proibições levando a Administração não somente estar adstrita ao cumprimento do comando legal expresso, mas também proibi-la de perseguir certas finalidades, chamados de aspectos negativos dos princípios que são os seguintes: proibição da lei constitucional derivada de modificação dos arts. 150 e 146, que traduzem em “reserva de Constituição originária”; proibição de legislação independente decorrente da reserva de lei formal; proibição de remissões ou delegações para fontes infralegais decorrente do princípio do exclusivismo; proibição do uso de conceitos indeterminados na formulação legislativa decorrente do princípio da determinação; proibição de cláusula geral tributária decorrente do princípio da seleção; proibição da discricionariedade administrativa decorrente do princípio do exclusivismo e proibição da analogia decorrente do princípio do *numerus clausus*.

O princípio da tipicidade encontra-se intimamente ligado, não só à segurança jurídica, mais também ao princípio da separação dos poderes, na medida que baliza a atuação do Poder Legislativo na formulação das leis, como também impede que tal competência venha a ser exercida pelo Executivo e Judiciário, ainda que de forma indireta e oblíqua.

Esta vedação impede a inversão de competências entre os Poderes, o que poderia resultar na permissão da criação derivada das leis através do que Alberto Xavier chama de “normas de delegação”. As normas de delegação são mecanismos que permitiriam a criação de legislação tributária pelos Poderes Executivo e Judiciário, de forma paraconstitucional e completamente ao arrepio da lei.

Ainda, no desenvolvimento das obras Xavier, vimos que ele reúne as normas de delegação em quatro tipos, de acordo com a sua fonte: de predeterminação ampla, de predeterminação incompleta, de predeterminação indeterminada e predeterminação inexistente.

A norma resultante de predeterminação ampla consiste na formulação de normas de tamanha abrangência e abstração que permite abarcar todo um universo de casos submetendo-os a uma consequência jurídica. É o caso da cláusula geral, onde o alto

grau de abstração e generalidade da norma permitem que o Poder Judiciário e o Poder Executivo atuem de forma inovativa, vez que é possível a elasticidade de aplicação da norma em relação ao caso concreto.

A norma resultante de predeterminação incompleta consiste na norma formulada de forma incompleta, descrevendo apenas alguns elementos do tipo e remetendo sua complementação a atos regulamentares ou administrativos de outros órgãos públicos sem a competência originária, acarretando o que a doutrina chama de “degradação do grau hierárquico”.

A norma resultante da predeterminação indeterminada decorre da utilização de conceitos vagos e imprecisos na construção da norma, de forma que permite ao aplicador da lei a liberdade de emitir valorações pessoais, da mesma forma como ocorre com os conceitos indeterminados, propiciando ao administrador ou juiz a criação do direito. Ricardo Lobo Torres discorda desta tese sob o fundamento de que “a norma do Direito Tributário não pode deixar de conter alguma indeterminação e imprecisão, posto que se utiliza também das cláusulas gerais e dos tipos que são abertos por definição”.

A norma de delegação resultante da predeterminação inexistente decorre da omissão da hipótese no corpo do texto legal, o que permite que o Executivo e o Judiciário formulem regra jurídica aplicável ao caso omissis seguindo o princípio da analogia.

Por fim, o princípio da tipologia determina que o legislador formule as leis tributárias de uma forma casuística ou seletiva, com a proibição de cláusulas gerais; de modo completo e exclusivo, com a consequente proibição de normas de reenvio; de forma clara e precisa, com a consequente proibição de conceitos indeterminados; de forma expressa, proibindo a utilização de analogia.

4.5 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva é considerado uma forma de instrumentalizar-se o princípio da igualdade, do qual se mostra como natural decorrência ou corolário, para uns, ou subprincípio, para outros. (SABBAG, 2014). Com efeito este princípio se mostra com objetivo de alcançar a justiça fiscal, e representa a proporção pela qual a tributação deva incidir sobre a exteriorização da capacidade econômica de cada cidadão para o custeio das despesas da sociedade em geral.

Defende Estrella (2001) que a concretização da justiça distributiva seria alcançada pela distribuição igualitária da carga tributária. O escalonamento da tributação seria feito começando no mínimo necessário à existência digna e terminaria aquém da destruição do patrimônio.

Encontra-se positivado no § 1º do art. 145 da Constituição Federal e determina que os impostos serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte sempre que possível. Tem aceção objetiva, o que significa dizer que a norma deve descrever

como fato gerador um ato que seja revestido de conteúdo econômico, assim entendidos os signos presuntivos de manifestação de riqueza, e não um ato aleatório qualquer.

Frise-se que a capacidade contributiva se refere ao ônus tributário a ser “distribuído na medida da capacidade econômica dos contribuintes” (SILVA, 1999), isto é, a base de cálculo deve demonstrar a capacidade de o contribuinte arcar com o pagamento do tributo, assim como as alíquotas progressivas devem refletir esta capacidade.

Logo, quem detiver maior poder econômico deve ser tributado proporcionalmente, por meio da progressão de alíquota. Ou seja, os que gozam de benefícios ao capital, auferem riquezas, as quais devem ser tributadas progressivamente.

A tributação deve ser preferencialmente direta, de caráter pessoal e progressiva. Assim sendo, ela alcança a justiça social por meio de tratamento tributário equânime, conforme dispõe o art. 145 da CF/88.

O escalonamento da tributação pelas diferentes e crescentes faixas de renda viabiliza a distribuição da riqueza de uma determinada classe social e atende melhor ao princípio da justiça tributária, o qual exige que se observe não apenas a isonomia como também: i) o tratamento desigual aos desiguais, não discriminando a tributação segundo a origem do rendimento; e ii) a aplicação de alíquotas mais condizentes com a realidade distributiva brasileira.

Portanto, a todos os cidadãos cabe o dever de contribuir para a manutenção do Estado, pois, a coisa pública pertence a todos. No entanto, esse dever será limitado pela capacidade contributiva de cada indivíduo pessoalmente. Esse princípio pode ser simplificado no brocardo: “quem possui mais riquezas, pagará mais impostos”. De forma bem didática, também, o doutrinador Luciano Amaro (página 148, 2012) ensina: “O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir impostos, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço em busca de água.” A capacidade contributiva visa assegurar os princípios constitucionais, os objetivos da república descritos na Constituição, afim de, “sempre que possível” fazer diferenças entre os contribuintes no sentido de assegurar a igualdade social.

Em qualquer situação os fatos aos quais está vinculado o surgimento de uma obrigação impositiva possuem como característica a de mostrar um Estado ou um movimento de riqueza; é o que se comprova com a análise indutiva do direito positivo e corresponde ao critério financeiro que é próprio do imposto.

Assim, o Estado exige uma soma de dinheiro em situações que indicam uma capacidade contributiva.

Em seu lado subjetivo, o princípio se propõe a aferir a capacidade de pagamento de cada cidadão parte da sociedade, realizando-a de acordo com o signo de manifestação de riqueza estabelecido pela norma que define o fato gerador.

Se faz oportuno destacar que a capacidade contributiva não se manifesta antes da ocorrência do fato gerador de tributo. Se o fato jurídico não se subsume ao tipo descrito na norma tributária, não se realiza o fato gerador de tributo.

Logo, não ocorrendo o fato gerador de tributo, que daria ensejo à obrigação do contribuinte ao seu pagamento, não há que se falar em capacidade contributiva, que apenas é aplicável a fatos econômicos tributáveis. Como antes mencionado, se a elisão se manifesta antes da ocorrência do fato gerador, seria incongruente relacionar elisão e capacidade contributiva.

4.6 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O princípio da igualdade, entabulado no art. 5º da Constituição Federal nos seguintes termos: todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (...).

Este proíbe o tratamento desigual aos contribuintes que se encontram em situação equivalente, assim como qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Visa coibir discriminação entre os cidadãos, sendo sagrada a sua observação e cumprimento por todos os brasileiros. Inegociável na prática democrática.

Há muito tempo as Constituições brasileiras têm adotado o princípio da igualdade como igualdade perante a lei, no sentido de que a lei e a sua aplicação trata a todos de forma igual, dentro da chamada isonomia formal.

Noutro modo, a doutrina estrangeira diferencia igualdade “perante a lei” da “igualdade na lei”. A igualdade perante a lei significa o tratamento do caso concreto em conformidade com o texto legal, mesmo que isto resulte em consequentes desigualdades, estando adstrita ao conceito de isonomia puramente formal. Por sua vez, a igualdade na lei exige que não se façam distinções no texto legal que não sejam autorizadas pela própria Carta Magna. Em outras palavras, a igualdade perante a lei é dirigida aos aplicadores da norma enquanto que a igualdade na lei se relaciona com sua formação pelo legislador, em um primeiro momento, e, de consequência, perante os aplicadores, num segundo momento.

Entende-se que a intenção do legislador ao elaborar a lei deve reger de forma igualitária as disposições, determinando as mesmas obrigações e as mesmas vantagens nas situações idênticas e, da mesma forma, realizar a distinção, na repartição de encargos e benefícios, as situações que sejam entre si distintas, de sorte a repartir ou restringir-las em proporção às suas diversidades.

A destinação do princípio da igualdade ao legislador parece a mais acertada. Se tal princípio for observado na construção e constituição da norma, o aplicador da norma, cujo texto legal já contém os critérios da igualdade insculpidos, agirá dentro do princípio da igualdade pelo simples fato de que outro princípio constitucional – o princípio da legalidade – o obriga a executá-la com fidelidade e respeito.

Interpretamos, assim, que os critérios de igualdade e desigualdade serão estabelecidos pelo legislador, segundo aspectos e características consideradas essenciais ou relevantes das pessoas, ou ainda, circunstâncias ou relações jurídicas nas quais essas pessoas se encontram. Aos olhos da norma estas pessoas serão consideradas idênticas, embora possam diferir em aspectos considerados como irrelevantes ao legislador.

4.7 INCOMPATIBILIDADE DA NORMA ANTIELISIVA EM FACE DOS PRINCÍPIOS NORTEADORES DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE ORDEM TRIBUTÁRIA

É quase que unânime na doutrina analisada, a incompatibilidade da existência ou formulação de uma norma geral antielisiva dentro do direito brasileiro, com a principal tese de defesa de que o sistema legal brasileiro não comporta a norma geral antielisiva face às suas rígidas regras e princípios constitucionais, principalmente em relação à legalidade e tipicidade.

Em contrapartida, há aqueles que acreditam que os próprios princípios constitucionais, como a igualdade e a capacidade contributiva, são o suporte para existência da norma geral antielisiva, tendo em primeiro lugar a finalidade de melhor e mais justa distribuição do ônus fiscal entre os contribuintes.

Ao realizar uma análise de confronto dos princípios, à luz da doutrina, para constatação da possibilidade de instituição da cláusula antielisiva, temos o seguinte.

Ao compararmos os princípios da legalidade, tipicidade em face do princípio da capacidade contributiva e da isonomia, é certo que na constituição federal não encontramos nenhuma restrição aos primeiros princípios, quais sejam, legalidade e tipicidade, e ainda vemos que a carta magna não admite restrições à liberdade contratual com fundamentos de natureza fiscal.

Em não sendo encontrados limites intrínsecos ou extrínsecos da legalidade e tipicidade, a possibilidade de limitação estaria no conflito dos próprios princípios constitucionais de contraponto, no caso, os princípios da capacidade contributiva e isonomia.

Ocorre que a doutrina majoritária identifica a capacidade contributiva e a isonomia como comandos destinados ao legislador infraconstitucional, como garantias para proteção do cidadão, e não como limites à liberdade. Desta forma, os princípios mencionados não se encontram no mesmo plano de atuação, cuja consequência é a não existência de conflito entre eles. A legalidade e tipicidade estariam em nível superior a isonomia e capacidade contributiva, suplantando-os.

Alberto Xavier (2001) informa que:

Para essa doutrina os limites à liberdade decorrem de leis, inspiradas decerto nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, mas não diretamente destes princípios, como fonte imediata desses limites, independentemente de leis, por sobre as leis, ou para além das leis.

Ressalta-se que, em matéria tributária, as leis devem obrigatoriamente obedecer a um princípio de tipicidade, estabelecendo um “*numerus clausus*” de tributos para além do qual vigora uma ampla esfera de liberdade, tipicidade essa que significa precisamente inexistência de limite e consequentemente impossibilidade de abuso.

Em detrimento da força do princípio da legalidade e tipicidade no sistema constitucional ante ao princípio da capacidade contributiva leciona José Artur Lima Gonçalves:

A lei, portanto, faz a seleção de fato manifestador de capacidade contributiva e, a partir daí, sua tipificação. Sem a tipificação específica – singularizadora de um dado fato – não é feita a seleção e cria-se uma cláusula geral – o que deixaria ao aplicador o exercício da vontade para: i) identificação do “fato imponible” (sem hipótese à qual pudesse submeter-se), e ii) definição do objeto da relação jurídico-tributária.

Por isto, que entendemos como a demonstração cabal da inviabilidade dos que sustentam a possibilidade de norma ou cláusula geral de tributo. Para assegurar-se o consentimento e a legalidade, é necessária a tipicidade, de modo tal que a valoração esgote-se no plano da produção normativa – de hierarquia legal – do tipo tributário; garantindo-se a irrelevância da vontade do aplicador da norma tributária.

Necessitamos ter em mente que mesmo neste cenário de dúvidas quanto a aplicabilidade da norma antielisiva no ordenamento tributário, não há no direito constitucional tributário nada que permita suplantar a legalidade e os demais limites ao poder de tributar para que se diga e se aplique algo diverso do que o direito positivo específico prescreve, ainda que seja em nome de diversos princípios constitucionais. Sobre isto, Ricardo Mariz de Oliveira (2009) nos traz:

Á tal pretensão levantam-se os “limites intransponíveis” a que se referiu o Ministro Celso de Mello no habeas corpus n. 82788-8-RJ, julgado em 12 de abril de 2005 pela 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal: **Não são absolutos** os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, **pois** o Estado, **em tema** de tributação, inclusive em matéria de fiscalização tributária, **está sujeito à observância** de um complexo de direitos e prerrogativas **que assistem**, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. **Na realidade**, os poderes do Estado **encontram**, nos direitos e garantias individuais, **limites intransponíveis**, cujo desrespeito **pode caracterizar** ilícito constitucional.

A administração tributária, por isso mesmo, **embora** podendo muito, **não pode tudo**. **É que**, ao Estado, **é somente lícito** atuar, **‘respeitados** os direitos individuais **e nos termos** da lei’ (CF, art. 145, § 1º), **consideradas**, sobretudo, e para esse específico efeito, **as limitações** jurídicas decorrentes do próprio sistema instituído pela Lei fundamental, **cuja eficácia – que prepondera** sobre todos os órgãos e agentes fazendários – **restringe-lhes** o alcance do poder de que se acham investidos, **especialmente** quando exercido em face do contribuinte **e** dos cidadãos da República, **que são titulares** de garantias **impregnadas** de estatura constitucional **e que**, por tal razão, **não podem ser transgredidas** por aqueles que exercem a autoridade **em nome do Estado**” (foi conservada a forma de negritos e grifos que constam do original).

No julgado trazido se tratava de limites da fiscalização. Assim, maior razão existe para se aplicar os mesmos postulados em se tratando da obrigação tributária principal ou à sua elisão, matéria que é submetida a todos os limites ao Poder de tributar os quais a constituição federal deixa explícito com cuidado, e sobressalta a importância da Legalidade.

De toda forma, esse mundo da economia onde a esfera tributária atua, constitui-se e se transforma por fatos regulados pelo ordenamento jurídico, seja a propriedade, seja a sua transferência ou outros. O que é importante sabermos é que esses fatos se constituem no substrato para a incidência das normas jurídicas tributárias.

Nesse passo, o fisco encontra-se verdadeiramente ligado e dependente tanto dos acontecimentos regidos pelo direito, para cobrar o que lhe é devido, quanto os contribuintes ficam limitados a pagar seus tributos conforme os mesmos acontecimentos e a sua regência jurídica. Não podendo haver excessos de nenhum dos sujeitos dessa relação.

As explicações acima, não finalizam o assunto mas trazem a correta ideia responsável por sustentar o pensamento positivista que domina a doutrina nacional, afastado o conflito da capacidade contributiva e isonomia e os princípios da legalidade e tipicidade em matéria tributária.

4.8 AUTORIZAÇÃO DA QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como já iniciado no estudo aqui apresentado, sabemos que o Supremo Tribunal Federal proferiu julgamento nos autos de Recurso Extraordinário com repercussão geral e em conjunto julgou as ações diretas de inconstitucionalidades, dos quais apontavam para a incompatibilidade da Lei Complementar nº 105/2001 com a nossa constituição federal, pois a norma autoriza a quebra do sigilo bancário do contribuinte pelo próprio órgão fazendário integrante da relação tributária.

Acerca do julgamento em epígrafe, é oportuno dizer que, apesar do que foi decidido na suprema corte, até os dias de hoje a Fazenda Pública utiliza-se de desculpas que precisa ter acesso a alguns recursos a fim de evitar a realização de fraudes, razão pela qual atropela os direitos e garantias do contribuinte.

Sabemos que nem a Lei pode ferir direitos constitucionais do contribuinte, e por conseguinte nem a administração fazendária poderia fazê-lo, visto que a sua principal tarefa é aplicar a Lei tributária de ofício, lembrando que tem como paradigma a Carta Magna vigente.

Diante dessa informação, justifica-se o entendimento de Maria da Glória Ferreira Pinto (*Apud* CARRAZZA, 2007, p. 474): “A Administração movimenta-se nas malhas da legalidade, uma legalidade que num Estado de Direito material se pretende não seja meramente formal, e sim portadora em cada momento da própria ‘ideia de direito’”.

É certo que a nossa Lei Maior atual, ao regular as limitações no exercício das competências tributárias e elencando os direitos e garantias fundamentais, se preocupou de forma expressa e demasiada, em conceder proteção ao contribuinte das possíveis ações arbitrárias do Fisco. No entanto, há um posicionamento exacerbado de uma mente “fiscalista”, reinando inclusive dentro do Poder Judiciário, que seria o responsável por enfrentar os abusos fazendários e restringir-lhe as ações.

Por fim, não podemos aceitar que o interesse fazendário, de cunho nitidamente arrecadatário, poderá se sobrepor ao interesse público, pois na Constituição Federal de 1988 encontramos no § 2º do art. 5º direito de os contribuintes não pagarem tributos criados ou lançados em desacordo com os limites imputados pela Lei Constitucional.

Infelizmente, o Poder Judiciário, na sua alta Corte, entendeu por conceder ao Fisco direito que nem mesmo a Constituição da República concedeu, e agora esse acesso indiscriminado a dados bancários vai sim expor e deixar em situação vulnerável, a segurança individual a um constante temor e a mercê de um claro autoritarismo.

Ora, a violação ao direito do sigilo de dados, é considerado direito fundamental, e, só pode ser realizada se observadas as garantias constitucionais. Qualquer tentativa de se dar tal poder a órgão parcial e que ocupa um dos polos da relação jurídica é ato arbitrário e fere a Carta Política. (BASTOS, 2010).

5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de tudo o que aqui foi exposto, pensa-se que o confronto entre a vontade do contribuinte em diminuir sua carga tributária e a vontade exacerbada do Estado em maximizar a arrecadação de tributos está longe de ser solucionado.

A questão da constitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001 foi solucionada pelo Supremo Tribunal Federal, de maneira contrária a doutrina majoritária brasileira, pois, o acesso a dados bancários resguardados por sigilo pelo Fisco, sem autorização judicial, leia-se sem o devido processo legal, é inconstitucional, já que afronta o art. 5º, XII da Constituição da República.

O entendimento de que a Lei Complementar 105/2001, agora já ratificada pelo Supremo Tribunal Federal, ao estender o poder de quebra do sigilo a órgãos parciais, retirou do cidadão o direito ao devido processo legal, cria cenários para novas discussões e futuros aprofundamentos. Isso porque, o Direito, passível de violação, foi petrificado pela Constituição Federal e, que não admitiria nenhuma forma de supressão ou modificação num Estado Democrático de Direito.

Acerca da regra geral antielisiva, sabemos que suscita ainda questões em todos os países, que se valem de diferentes institutos e construções jurídicas para a autorização de sua utilização, mas que, de certa forma, ainda não encontraram a fórmula ideal para manter de forma equilibrada os interesses públicos e privados na seara tributária.

No Brasil, aqueles que se posicionam a favor da implantação e aplicação da norma geral antielisiva valem-se, em geral, de conceitos oriundos de outros países, alguns até com finalidades “louváveis”, mas conflitantes com o ordenamento constitucional pátrio.

Mesmo o legislador, na exposição de motivos da Lei Complementar nº 104, faz menção ao abuso de forma e abuso de direito, que como vimos, são dois dispositivos não previstos na lei nacional e de certa forma, por seu turno, incongruentes com o texto constitucional vigente.

Assim, conclui-se que qualquer norma geral antielisão é categoricamente incompatível com o sistema constitucional brasileiro, face aos princípios da legalidade e da tipicidade.

No tocante ao dispositivo instituído pela Lei Complementar nº 104, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, concluímos se tratar de norma geral antielisiva, mas independentemente do entendimento pela inconstitucionalidade da norma geral antielisão, se faz necessária a continuidade da discussão e busca de instrumento legal capaz e efetivo com a finalidade de evitar o desvio desmedido de tributos, cuja finalidade única é favorecer uns poucos em detrimento de muitos que exercem seu ofício com seriedade, geram empregos e o desenvolvimento da economia.

Por outro lado, com essa busca implacável não se pode esquecer da segurança jurídica e do Estado de Direito, concedendo ao Fisco poderes irrestritos para tributar negócios jurídicos, licitamente construídos, trazendo, portanto, o medo da liberdade civil de contratação e da liberdade de organização, em prejuízo da certeza e estabilidade, sem as quais não há planejamento empresarial viável.

A consideração suscitada ao longo do presente estudo leva a acreditar de que todos os princípios constitucionais são eficientes se aplicados de forma conjunta e entrelaçando-se, resultando na impossibilidade respeitar o cumprimento de um e desrespeitar os demais.

Em verdade, o tema da economia fiscal, incluindo-se nessa expressão as formas lícitas e ilícitas, está intimamente relacionado ao choque filosófico entre as ideologias individualista-libertária, de um lado, e social-igualitária, de outro. Cada uma dessas ideologias esteia-se em princípios constitucionalmente previstos. É dizer, as premissas de que se utiliza cada uma das correntes de pensamento são legítimas.

Entretanto, a famigerada ideia de sobrepor um deles, além de entrar em testilha com a posicionamento de que todos os princípios são complementares e harmônicos, enseja consequências igualmente prejudiciais.

O exagero da concepção igualitária-social, mais atrelada aos interesses arrecadatários do Fisco, leva à completa insegurança jurídica e à supressão das garantias e liberdades individuais. Por outro lado, o extremo da teoria individualista-igualitária, já experimentado historicamente, conduz a um formalismo estéril, ao amesquinamento das funções do Estado e, sobretudo, anulação dos interesses sociais.

É muito importante, desta forma, que seja garantido um equilíbrio entre as finalidades Estatais e Sociais, as quais são amparadas por princípios como a capacidade contributiva, igualdade, solidariedade e repartição igualitária dos ônus sociais – e as noções, essenciais ao Estado Democrático de Direito, de liberdade e segurança jurídica. Estas, aliás, foram a própria razão de ser e origem histórica da formulação da concepção de Estado de Direito.

Na árdua tarefa de fixar os limites para o regime jurídico aplicável à elisão fiscal, cumpre termos como premissas, a correta definição do instituto, como sendo pertinente aos atos ou negócios jurídicos lícitos realizados, antes da ocorrência do fato gerador, com o objetivo de obter uma vantagem fiscal, concernente a evitar ou diminuir a tributação e retardar o seu pagamento.

Não se pode permitir que a elisão seja confundida com evasão, sonegação, simulação, dissimulação, abuso de formas ou de direito e fraude à lei, visto que a Elisão fiscal se refere sempre a mecanismos lícitos utilizados pelo contribuinte, enquanto que as demais figuras se relacionam a aspectos ilícitos dos negócios ou atos praticados.

Na linha contrária à elisão está a evasão fiscal, que se refere exatamente à economia ilícita obtida através de sonegação, simulação, dissimulação, abuso de formas ou de direito e de fraude à lei. Nenhuma dessas figuras podem ser confundidas e, como consequência, não se pode pretender aplicar-lhes o mesmo regime normativo.

Para identificar a elisão, no caso concreto, o aplicador do direito poderá se valer de dois critérios: cronológico e a licitude dos meios utilizados. É dizer, será elisivo o ato ou negócio jurídico realizado, antes da ocorrência do fato gerador, e sem o emprego de simulação, dissimulação, sonegação, abuso de formas ou fraude à lei.

A constatação da ocorrência do fato gerador há de estar pautada pelas regras de interpretação e integração previstas de forma cogente no Código Tributário Nacional e delineada de forma clara na Carta Constitucional. É necessário que estejam configurados todos os critérios (material, espacial, temporal) da hipótese pressuposta na norma (antecedente). Por outro lado, esses critérios são percebidos a partir de categorias ou noções empregadas pela norma para definir seu espectro de incidência.

Surge a indagação sobre as fontes aplicáveis na definição dessas categorias, noções ou institutos. A solução está em conciliar os comandos insertos nos artigos 109 e 110 do CTN. Em princípio, as normas de direito privado não podem ser aplicadas para fixar os efeitos tributários. Por outro lado, à legislação tributária é vedado alterar o conteúdo e o conceito dos institutos de direito privado empregados pela Constituição para definir competências.

Não obstante, todavia, que a norma tributária estabeleça definição e abrangência diversas daquelas previstas pelo direito privado para determinado instituto. Mas é necessário, insista-se, que essa distinção esteja legalmente prevista, predeterminada, haja vista que é vedado ao intérprete valer-se de analogia para ampliar a hipótese de incidência tributária.

Procedendo assim, não será possível empregar métodos como a teoria da interpretação econômica, porque importam em afronta ao princípio da legalidade tributária e, sobretudo, desrespeito às garantias da segurança jurídica e da livre iniciativa. Não obstante, também ao legislador são imputados limites que devem ser respeitados sempre.

As regras encartadas no Código Tributário Nacional não permitem a edição de um comando genérico, pelo qual se transfere, ao aplicador do direito, a tarefa que apenas à lei compete. Uma regra assim tão suficientemente ampla estaria a burlar as premissas anteriores, e o próprio princípio da legalidade, que em direito tributário, como se viu, é adjetivada, porque estrita.

Logo, uma norma geral antielisiva é incompatível com o nosso ordenamento jurídico, sendo inconstitucionais quaisquer iniciativas legislativas que pretendam introduzi-la, para, veladamente, transferir à Administração competência indelegável, de reserva legal.

Nesse diapasão, o presente trabalho se filia ao pensamento de que a edição das chamadas cláusulas gerais antielisivias é incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro, por conferir, à autoridade administrativa, poderes expressamente vedados pela Constituição, pois as normas gerais antielisivias afrontam o princípio da legalidade estrita, além de pretenderem impor ao contribuinte, uma absurda e inimaginável obrigação no mundo jurídico, de pagar sempre mais tributos.

REFERÊNCIAS

- ABRÃO, Nelson. **O sigilo bancário e direito falimentar**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.p.51.
- ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 87.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. **Elementos de Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: RT, 2003.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 25ª Ed, São Paulo: Malheiros, 2009, p. 491.
- _____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 23ª Ed, São Paulo: Malheiros, 2007, p. 437.
- CHINEN, Roberto Massao. **Sigilo bancário e o fisco: Liberdade ou Igualdade?**, 1ª Ed, Curitiba: Juruá, 2005, p.145-175.
- BASTOS, Celso. **Curso de Direito Constitucional**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros. 2010.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**. São Paulo: Diáletica, 1998.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários a Constituição brasileira de 1988**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1994. p. 268.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1977.

_____. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law. p. 12 apud GONÇALVES, José Artur Lima. “A lei complementar 104, de 2001 e o art. 116 do CTN”**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n.o. 81, p. 222.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **A norma antielisão e seus efeitos – artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional**. RT, n° 792, Outubro de 2001, p. 68.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

_____. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

FAGUNDES, Miguel Seabra. **O princípio constitucional da igualdade perante a lei e o Poder Legislativo**. Revista dos Tribunais, n° 235, maio 1955, p. 7.

FEITOSA, Crisley de Souza. **Análise técnica da alteração introduzida pela lei complementar no artigo 104 do Código Tributário Nacional**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo, n° 45, p. 142.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. 1ed., São Paulo, Dialética, 1998.

_____. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. **Constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O planejamento tributário e a lei complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 11ª Edição. Atlas: São Paulo, 2002, p. 477.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão – rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. A norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo único do Art. 116 do CTN. **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. Dialética, 2001, p. 115.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 30º Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Inconstitucionalidades da Lei Complementar 105/2001**. Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem, São Paulo, v. 4, n. 11, jan./mar. 2001. P. 37-38.

MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva. **Comentários à Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001**. Apêndice. Curso de Direito Tributário. 11º Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Inocência Mártires Coelho, Paulo Gustavo gonet Branco**. Curso de Direito Constitucional. 2.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p.385.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e Evasão Fiscal – limites ao planejamento tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**. Belo Horizonte, vol 21, mar.-abr. 2003, pp. 11-17.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fical, Norma Antielisão e Norma Antievasão. Curso de Direito Tributário / Ives Gandra da Silva Martins**.11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.498-499.

PEREIRA, César A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 153.

ROQUE, Maria José Oliveira Lima. **Sigilo Bancário e o Direito à Intimidade**. Curitiba: Juruá, 2001. p.85.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 6. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 243.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p.421

GOMES DE SOUZA, Rubens. **Compêndio de Legislação Tributária**, 3.ª ed. Rio de Janeiro, 1975, p. 113.

GONÇALVES, José Artur Lima. **A lei complementar 104, de 2001 e o art. 116 do CTN**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n.o. 81, p. 227.

TÔRRES, Heleno. **Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Normas Gerais e Normas Preventivas). LC 104/01: uma Norma Anti-Simulação**. (não publicado)

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário – elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

_____. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL, 2001. Brasília. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal**. Realizado pela Escola de administração Fazendária – ESAF, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001 – Brasília: ESAF, 2002. 1v. Disponível em: < <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-RICARDO%20LOBO%20TORRES.pdf> >. Acesso em 08 nov. 2016.

_____. **Normas de interpretação do direito tributário**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 65.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Anti-Elisiva**. São Paulo, Dialética, 2001, pp. 156-157.

_____. XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 37.

_____. **A evasão fiscal legítima: o negócio jurídico indireto em direito fiscal**. Revista de Direito Público, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano VI, n. 23, p. 236-253, jan/mar. 1973.

WALD, Arnaldo. **O sigilo Bancário no Projeto de Lei complementar de Reforma do sistema Financeiro e na Lei complementar nº70, Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. nº 11.

FEITOSA, Crisley de Souza. **Análise técnica da alteração introduzida pela lei complementar no artigo 104 do Código Tributário Nacional**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo, nº 45, p. 142.