Direito do Estado .com.br
O Direito Público da Cidadania

IDPB
Instituto de Direito Público da Bahia

R DAE | Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico

Número 4 – novembro/dezembro de 2005 e janeiro de 2006 – Salvador – Bahia – Brasil

NORMAS GERAIS ANTIELISIVAS

Prof. Ricardo Lobo Torres

Professor Titular de Direito Financeiro na UERJ.

Sumário. I - A LEI COMPLEMENTAR No 104/01. II - O FUNDAMENTO METODOLÓGICO DAS NORMAS ANTIELISIVAS. 1. As correntes teóricas básicas na interpretação do Direito Tributário. 1.1. A interpretação conceptualista. 1.2. A chamada interpretação econômica. 1.3. A interpretação valorativa. 2. A teoria da elisão fiscal. III - O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA E A GLOBALIZAÇÃO. 3. A transparência fiscal e a sociedade de riscos. 4. A transparência na atividade financeira. 4.1. A responsabilidade fiscal. 4.2. O Código de Defesa do Contribuinte. 4.3. O combate à corrupção. 5. O princípio da transparência e os riscos fiscais provocados pelo contribuinte. 5.1. Normas anti-sigilo bancário. 5.2. A corrupção ativa do contribuinte. 6. A transparência fiscal e as normas antielisivas. IV - A NORMA GERAL ANTIELISIVA. 7. Características. 8. A norma antielisiva no direito alemão: proibição de abuso de forma jurídica. 9. Outros modelos estrangeiros. 9.1. Vedação de fraude à lei (Espanha). 9.2. Desconsideração da personalidade jurídica (Argentina). 9.3. Propósito mercantil (Estados Unidos, Canadá, Inglaterra, Austrália, Suécia). 9.4. Disposições antielusivas do direito italiano. 9.5. Normas antiabuso em Portugal. 9.6. O modelo francês e a sua recepção no Brasil. V- AS NORMAS ANTIELISIVAS NO DIREITO BRASILEIRO. 10. Cláusulas antielisivas no imposto de renda. 11. A recepção do princípio arm's length. VI - A NORMA ANTIELISIVA DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. 12. Regra antielisiva ou antievasiva? 13. A necessidade de se escandir a norma antielisiva. 13.1. A autoridade administrativa... 13.2. poderá desconsiderar... 13.3. ... atos ou negócios jurídicos praticados... a) Requalificação dos fatos geradores concretos. b) Dois exemplos de qualificação abusiva. c) Elisão e simulação. 13.4. ... com a finalidade de dissimular... a) Dissimulação e simulação relativa. b) Dissimulação e elisão. 13.5. ... a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária... 13.6. ... observados procedimentos a serem estabelecidos na lei ordinária. 14. A fenomenologia da norma antielisiva. 14.1. A contra-analogia. 14.2. A redução teleológica. VII – CONCLUSÕES. VIII – BIBLIOGRAFIA.

I. LEI COMPLEMENTAR 104/01

A Lei Complementar nº 104, de 10.01.01, introduziu no art. 116 do Código Tributário Nacional a norma geral antielisiva:

> *"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".

O dispositivo transcrito vem despertando inúmeras dúvidas quanto à sua legitimidade e alcance.

Pretendemos examinar neste trabalho o fundamento metodológico (item II) e o princípio da transparência (item III) que postulam e justificam as regras antielisivas. Analisaremos, após, as cláusulas gerais antielisivas no direito estrangeiro e a sua recepção no Brasil (itens IV e V). Finalmente dedicaremos a atenção ao art. 116, parágrafo único, do CTN, procurando escandir-lhe o enunciado normativo e desvendar a fenomenologia da sua aplicação (item VI).

II. FUNDAMENTO METODOLÓGICO DAS NORMAS ANTIELISIVAS

As normas antielisivas assumiram extraordinária importância 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 abusivos.

1. AS CORRENTES TEÓRICAS BÁSICAS NA INTERPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

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.

A jurisprudência dos conceitos projetou 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.

1.1. A INTERPRETAÇÃO CONCEPTUALISTA

A interpretação fundada na jurisprudência dos conceitos parte da crença de que os conceitos e as categorias jurídicas expressam plenamente a realidade social e econômica subjacente à norma, de modo que ao intérprete não cabe se preocupar com os dados empíricos. Aparece muita vez 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, com raízes no pandetismo alemão, 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.

Corresponde, historicamente, ao apogeu do Estado Liberal, que cultiva o individualismo possessivo.

Seus grandes nomes no direito estrangeiro: Kruse[1] e A. D. Giannini[2]. No Brasil : Gilberto de Ulhoa Canto[3] e A. R. Sampaio Dória.[4]

1.2. A CHAMADA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

A interpretação fundada na jurisprudência dos interesses, que se opôs aos postulados da jurisprudência dos conceitos, projetou-se para o campo da fiscalidade por meio da "consideração econômica do fato gerador" (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*), prevista no art. 4º do Código Tributário Alemão de 1919, por alguns apelidada, inclusive com sentido pejorativo, de "interpretação econômica". Despreocupou-se inteiramente dos conceitos e categorias jurídicas. Os italianos desenvolveram teoria semelhante sob a denominação de *interpretação funcional*.

Suas teses principais: autonomia do direito tributário frente ao direito privado; possibilidade de analogia; preeminência da capacidade contributiva sacada diretamente dos fatos sociais; função criadora do juiz; intervenção sobre a propriedade e regulamentação da vontade.

Corresponde, historicamente, ao período do Estado de Bem-estar Social, que entrou em crise e se desestruturou a partir dos anos 70, também chamado de Estado-Providência ou Estado Intervencionista.

Seus grandes representantes são E. Becker,[5] na Alemanha; Griziotti,[6] na Itália; D. Jarach,[7] na Argentina. No Brasil destaca-se Amilcar de Araújo Falcão.[8]

---

[1] *Steuerrecht*. München: C. H. Beck, 1969.

[2] *Istituzioni di Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1948.

[3] "Legislação Tributária, sua Vigência, sua Eficácia, sua Aplicação, Interpretação e Integração". *Revista Forense* 267: 25-30, 1979.

[4] *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977.

[5] "Zur Auslegung der Steuergesetze". *Steuer und Wirtschaft* 2: 145-180, 1924.

[6] *Princípios de Politica*, *Derecho y Ciencia de la Hacienda*. Buenos Aires: Depalma, 1935.

[7] "Hermenêutica no Direito Tributário". In: MORAES, Bernardo Ribeiro *et al*. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 83-102.

[8] *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

1.3. A INTERPRETAÇÃO VALORATIVA

As duas correntes teóricas acima referidas caminharam para a exacerbação de suas teses, pretificando-se em posições positivistas normativistas e conceptualistas, de um lado, ou positivistas historicistas e sociológicas, de outra parte. 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.[9]

A partir da década de 1970, pela enorme influência exercida no pensamento ocidental pelas obras de K. Larenz[10] e J. Rawls,[11] altera-se o paradigma na teoria geral do direito, na teoria da justiça e na teoria dos direitos humanos, abrindo-se o campo para a reformulação das posições básicas da interpretação do direito tributário.

A jurisprudência dos valores e a "virada kantiana", com reaproximação entre ética e direito sob a perspectiva do imperativo categórico, marcam o novo momento histórico da afirmação do Estado Democrático de Direito, que é o Estado da Sociedade de Riscos.[12]

Algumas teses pós-positivistas passam a ser defendidas para a superação do impasse a que fora levada a teoria da interpretação do direito tributário:

a) preeminência dos princípios fundantes do Estado Democrático de Direito, que no Brasil se expressam no art. 1º da CF: soberania, cidadania, dignidade humana, autonomia da vontade, valor do trabalho, pluralismo;

b) ponderação entre o princípio da capacidade contributiva, vinculado à idéia de justiça e obtido por argumentação democrática,[13] e o princípio da legalidade, vinculado à segurança jurídica em sua configuração de "segurança da regra";[14]

---

[9] Cf. LEHNER, Moris. "Consideração Econômica e Tributária Conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias". In : SCHOUERI, Luís Eduardo & ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 148.

[10] *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Berlin: Springer-Verlag, 1983.

[11] *A Theory of Justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1980.

[12] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. "Legalidade Tributária e Riscos Sociais". *Revista Dialética de Direito Tributário* 59: 105, 2000.

[13] Cf. MORIS LEHNER, *op. cit*., p. 152: "Impondo uma diferenciação *humanamente justa*, o princípio da igualdade, na sua forma relevante para o direito tributário da capacidade contributiva, não se volta apenas ao legislador, mas também ao aplicador da lei, o qual encontra nos 'fundamentos de peso' as premissas que devem guiar sua interpretação das normas com finalidade arrecadatória".

[14] K. TIPKE. Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden? *Steuer und Wirtschaft* 58 (3): 194, 1981, observa que é necessário existir "segurança diante da

c) equilíbrio entre os poderes do Estado, com possibilidade de controle jurisdicional de políticas fiscais adotadas pelo legislador;[15]

d) harmonização entre direito e economia, tendo em vista que, além de a economia viver *sub specie juris*, ambos exibem o coeficiente ético comum;

e) a simbiose entre interpretação finalística e sistemática, eis que, de acordo com o pluralismo metodológico, o sistema jurídico já segrega a finalidade.

2. A TEORIA DA ELISÃO FISCAL

O problema da elisão fiscal está intimamente ligado ao das posições teóricas fundamentais em torno da interpretação do direito tributário.

O positivismo normativista e conceptualista defende, com base na autonomia da vontade, a possibilidade ilimitada de planejamento fiscal. A elisão, partindo de instrumentos jurídicos válidos, seria sempre lícita. Essa posição foi defendida com veemência por Sampaio Dória.[16]

O positivismo sociológico e historicista, com a sua consideração econômica do fato gerador, chega à conclusão oposta, defendendo a ilicitude generalizada da elisão, que representaria abuso da forma jurídica escolhida pelo contribuinte para revestir juridicamente o seu negócio jurídico ou a sua empresa. Amilcar de Araújo Falcão representou moderadamente no Brasil essa orientação.[17]

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.[18] Autores de prestígio como K. Tipke,[19] K. Vogel[20] e Rosembuj[21] defendem esse ponto de

---

arbitrariedade da falta de regras" (*Sicherheit vor regelloser Wilkür*), pois a segurança jurídica é segurança da regra (*Rechtsicherheit ist Regelsicherheit*).

[15] Cf. TIPKE, Klaus. "Uber Steuergesetzgebung und Verfassungsgerichtsbarkeit". *Steuer und Wirtschaft* 1990 (4): 321, depois de anotar que o Judiciário examina melhor o problema da justiça fiscal que o Parlamento, conclui que "a esperança permanece apenas no Tribunal Constitucional" (*Danach bleibt nur die Hoffnung in das Bundesverfassungsgericht*).

[16] *Op. cit*., p. 141.

[17] *Op. cit*., p. 81.

[18] Há discussão em torno da expressão *elisão abusiva* ou *elisão ilicíta*. A doutrina italiana entende que a elisão é sempre ilícita – cf. ADONNINO, Pietro. "Parere del Ministero delle finanze e del Comitato Consultivo per l'aplicazione delle norme antielusive e rilevanza penale dell'elusione". *Rivista di Diritto Tributario* XI (2): 242, 2001: "A distinção entre elisão lícita (*elusione lecita*) e elisão ilícita (*elusione illecita*) é um *non senso* porque o fenomeno elisivo, corretamente individualizado, é sempre ilícito. No caso em que não exista norma de contraste que seja violada não se pode falar de elisão". Nos países de língua inglesa emprega-se a expressão "*abusive tax avoidance*" para caracterizar a elisão ilícita, por oposição a "*tax planning*", "*tax minimisation*" ou "*acceptable tax avoidance*" —cf. COOPER, Graeme S. "Conflicts, Challenges and Choices – The Rule of Law and Anti-Avoidance Rules". In: --. (Ed.). *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 31l.

[19] *Steuerrechts*. Köln: D. Otto Schmidt, 1985, p. 115.

vista. Entre nós alguns trabalhos recentes de Marco Aurelio Greco[22] e de Hermes Marcelo Huck[23] também admitem o controle nos casos de abuso de direito.

III. O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA E A GLOBALIZAÇÃO

Outro dado fundamental para o aparecimento e a proliferação das normas antielisivas foi a emergência do *princípio da transparência*, em íntima conexão com o processo de globalização.

3. A TRANSPARÊNCIA FISCAL E A SOCIEDADE DE RISCOS

A transparência fiscal é um princípio constitucional implícito. Sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Dirige-se assim ao Estado como à sociedade, tanto aos organismos financeiros supranacionais quanto às entidades não-governamentais. Baliza e modula a problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de normas antielisivas, da abertura do sigilo bancário e do combate à corrupção.

O Estado Democrático de Direito vai se afirmando, cada vez mais, como Estado Subsidiário. No Brasil essa característica fica muito clara a partir das reformas constitucionais da década de 90. O Estado Subsidiário reflete um novo relacionamento entre Estado e sociedade, no qual a sociedade tem a primazia na solução dos seus problemas, só devendo recorrer ao Estado de forma subsidiária.

A sociedade deve agir de tal forma transparente que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva fundada na prevalência da forma sobre o conteúdo dos negócios jurídicos.

O Estado, por seu turno, deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas, contribuições e empréstimos como na feitura do orçamento e no controle da sua execução.

O Estado Subsidiário é o Estado da Sociedade de Risco, assim como o Estado de Bem-estar Social, na expressão de Forsthoff,[24] foi o Estado da

---

[20] "Steuerumghung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht". *Steuer und Wirtschaft* 62: 371, 1985.

[21] *La Simulacion y el Fraude de Ley en la Nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 88.

[22] *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 71 e seguintes.

[23] *Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 141 e seguintes.

Sociedade Industrial, que entrou em crise pela voracidade na extração de recursos financeiros da sociedade para financiar as políticas desenvolvimentistas e o pleno emprego. Não se cuida de um Estado Pós-moderno, que passe a se conduzir pelos mecanismos da deslegalização, da desregulamentação ou da autoregulação,[25] mas de um Estado Pós-positivista, ainda no âmbito da modernidade, que procura pautar as suas ações com base no princípio da transparência, para superar os *riscos sociais*.

A sociedade de riscos se caracteriza por algumas notas relevantes: a ambivalência, a insegurança e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade.

A *ambivalência* aparece diante da impossibilidade de que da execução de políticas públicas surja sempre o consenso por parte dos cidadãos. Há uma distribuição não só de benefícios, como se pretendia ao tempo do Estado de Bem-estar Social, mas também e malefícios, como se dá, por exemplo, na construção de vias expressas ou de instalações nucleares. O sociólogo Ulrich Beck disserta:[26]

> *"Administrações de todos os níveis vêem-se em confronto com o fato de que o que planejam ser um benefício para todos é percebido como uma praga por alguns e sofre a sua oposição. Por isso tanto eles quanto os especialistas em instalações industriais e os institutos de pesquisa perderam sua orientação. Estão convencidos de que elaboraram esses planos "racionalmente", com o máximo do seu conhecimento e de suas habilidades, considerando o "bem público". Nisso, no entanto, eles descuram a ambivalência envolvida. Lutam contra a ambivalência com os velhos meios da não-ambigüidade".*

Da *ambivalência* e do caráter paradoxal da sociedade de risco decorre a modificação do próprio conceito de *segurança*. A idéia de *segurança jurídica*, prevalecente no Estado Liberal Clássico, que tinha por objetivo a proteção dos direitos individuais do cidadão, começa a ser contrabalançada no Estado de Bem-estar Social com a de *segurança social* (*rectius*: seguridade social)[27] e culmina, no

---

[24] FORSTHOFF, Ernst. *El Estado de la Sociedad Industrial*. Madrid: Instituto de Estudos Políticos, 1975.

[25] Cf. REICH, Norbert. "Intervenção do Estado na Economia. Reflexões sobre a Pós-Modernidade na Teoria Jurídica". *Revista de Direito Público* 94: 280, 1990.

[26] "A Reinvenção da Política : Rumo a Uma Teoria da Modernização Reflexiva". In: GIDDENS, A., BECK, U. e LASH, S. *Modernização Reflexiva*. São Paulo: UNESP, 1997, p. 42. Cf. tb. GIORGI, Raffaele de. *Direito, Democracia e Risco. Vínculos com o Futuro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 192:"... a estrutura da sociedade moderna é paradoxal e esta paradoxalidade pode ser assim indicada: na sociedade contemporânea reforçam-se simultaneamente segurança e insegurança, determinação e indeterminação, estabilidade e instabilidade. Ou pode-se mesmo dizer: nesta sociedade há, simultaneamente mais igualdade e mais desigualdade, mais participação e menos participação; mais riqueza e, ao mesmo tempo, mais pobreza."

[27] Cf. ISENSEE, Josef. *Das Grundrecht auf Sicherheit. Zu den Schutzpflichten des freiheitlichen Verfassungsstaates*. Berlin: Walter de Gruyter, 1983, p. 22: "Também a segurança social (*soziale Sicherheit*) possui elementos do *status positivus*; entretanto se afasta da segurança física, da cidadania. Não se dirige à incolumidade dos direitos, mas à auto-afirmação econômica

Estado Subsidiário, com a de seguro social e da segurança internacional. Os riscos e a insegurança da sociedade hodierna não podem ser eliminados, mas devem ser aliviados por mecanismos de segurança social, econômica e ambiental. A solidariedade social e a solidariedade do grupo passam a fundamentar as exações necessárias ao financiamento das garantias da segurança social.[28] Habermas chega a falar em uma nova dimensão estatal, a do Estado de Segurança (*Sicherheitsstaat*), fundado no princípio da solidariedade.[29]

Uma outra característica marcante da sociedade de risco é que nela as *instituições políticas* e *as instituições sociais* entram em novo relacionamento. O Ministério Público e o Judiciário passam a exercer papel mais ativo na defesa dos direitos difusos, em cooperação com as instituições sociais, afastando-se da missão neutra que desempenhavam na sociedade industrial.[30] A sociedade de riscos, com a pluralidade de interesses em jogo, é necessariamente uma sociedade litigiosa.[31]

A *transparência* é o melhor princípio para a superação das ambivalências da sociedade de risco. Só quando se devenda o mecanismo do risco, pelo conhecimento de suas causas e de seus efeitos, é que se supera a insegurança.

O mesmo raciocínio vale para os *riscos fiscais*. Só a transparência na atividade financeira e na conduta do cidadão pode superá-los. O risco fiscal na atividade financeira surge do descontrole orçamentário, da gestão irresponsável de recursos públicos, da corrupção dos agentes do Estado, etc.; a Lei de Responsabilidade Fiscal e o Código de Defesa do Contribuinte, este último em andamento no Congresso Nacional, têm o objetivo de prevenir os riscos fiscais na vertente do Estado. O risco fiscal pode decorrer também da conduta do contribuinte, pelo abuso da forma jurídica no planejamento dos seus negócios ou na organização de sua empresa, pela sonegação e pela corrupção no trato com os funcionários da Fazenda; as normas antielisivas e anti-sigilo, que foram introduzidas em diversos países na década de 90 e que começam a chegar ao Brasil, representam a tentativa do legislador no sentido de prevenir os riscos fiscais provocados pelo contribuinte.

---

na sociedade. Não se relaciona com as violações do direito (*Rechtsverletzungen*), mas com os riscos da vida (*Lebensrisiken*), que ameaçam a necessidade de proteção social contra a doença, acidentes, velhice e desemprego".

[28] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. "Solidariedade e Justiça Fiscal". In: *Estudos em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhoa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 299-306.

[29] *Faktizität und Geltung. Beiträge zur Diskurstheorie des Rechtsund des demokratischen Rechtsstaat*. Frankfurt: Suhrkamp, 1992, p. 525.

[30] Cf. U. BECK, *op. cit*., p. 29: "A ordem judicial não estimula mais a paz social, pois sanciona e legitima as desvantagens juntamente com as ameaças e assim por diante".

[31] Cf. DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, *O Sistema Judiciário Brasileiro e a Reforma do Estado*. São Paulo: Celso Bastos Ed., 1999, p. 45: "... o ressurgimento do Estado Liberal se caracteriza pelo primado das manifestações de liberdade da sociedade e pela acolhida das fontes alternativas de direito por ela geradas para a proteção das novas configurações de interesses, o que justifica a ênfase na construção do Estado Democrático. São eles, certamente, tanto a consciência das novas manifestações de liberdade quanto essas novas considerações de interesses, fatores ponderáveis que vêm atuando para inundar de demandas os sistemas judiciários onde tais mudanças vieram ou estão a ocorrer".

4. A TRANSPARÊNCIA NA ATIVIDADE FINANCEIRA

Os riscos fiscais inerentes à atividade financeira do Estado devem ser evitados pela adesão ao princípio da transparência, que inspira a elaboração do orçamento, o controle das renúncias de receita, a gestão orçamentária responsável, a declaração de direitos do contribuinte e o combate à corrupção.

4.1. A RESPONSABILIDADE FISCAL

O princípio da transparência aparece também amalgamado ao da responsabilidade fiscal (*accountability*),[32] constituindo mesmo um subprincípio deste.

O princípio da responsabilidade, de longa tradição no direito orçamentário anglo-americano, adquire extraordinária relevância nos últimos anos na legislação da Nova Zelândia e de outros países da OCDE. Começa a ingressar no Brasil por intermédio da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101, de 4.5.2000).

4.2. O CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE

A aprovação de uma lei geral que contenha a "Declaração de Direitos do Contribuinte" ou o "Código de Defesa do Contribuinte" encontra a sua justificativa na necessidade de transparência nas relações entre o Fisco e o contribuinte, coibindo os abusos cometidos pela Fazenda Pública contra os direitos constitucionalmente assegurados ao sujeito passivo da obrigação tributária. Começa a aparecer em diversos países, como contraponto às medidas que visam a estabelecer a transparência na conduta do contribuinte, como sejam as normas antielisivas e anti-sigilo bancário. Só a garantia do processo fiscal administrativo transparente pode justificar a exigência de transparência na conduta do contribuinte.

A legislação ordinária brasileira recente passa a se preocupar em proteger o contribuinte, ao mesmo tempo em que procura combater a fraude e a evasão. O princípio da moralidade administrativa, incluído na Constituição, serve de fonte de inspiração para diversas medidas de proteção da confiança do contribuinte. A Lei nº 9.430, de 27.12.96, por exemplo, autorizou o Executivo a disciplinar a abstenção de lançamento, a declaração de extinção do crédito e a desistência das ações nos casos de pacificação da jurisprudência dos Tribunais superiores contrária à Fazenda (art. 77), bem como coibiu a desigualdade de respostas nas consultas fiscais (art. 48, § § 5º , 6º e 9º). A Lei 9.532, de 10.12.97, também

[32] Cf. BRIN, David. *The Transparent Society. Will Technology Force us to Choose Between Privacy and Freedom*? Massachusetts: Perseus Books, 1998, p. 156; MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. "A Lei de Responsabilidade Fiscal e seus Princípios Jurídicos". *Revista de Direito Administrativo* 221: 92, 2000: "... a sindicabilidade da *responsabilidade* dependerá também da qualidade do que se tem denominado de *transparência* da gestão administrativa financeiro-orçamentária".

trouxe inúmeros dispositivos de natureza processual que fortaleceram a defesa do sujeito passivo da obrigação tributária. Mas não se chegou ainda à elaboração de um documento legislativo único que possa consubstanciar todo o *status* jurídico do contribuinte, o que está em vias de acontecer com o projeto de lei complementar nº 646, do Senador Bornhausen, em andamento no Congresso Nacional.

Nos Estados Unidos foi sancionada pelo Presidente Clinton, em 30 de julho de 1996, a "Declaração de Direitos do Contribuinte II" (*Taxpayer Bill of Rights II*), com o objetivo de emendar o Código das Rendas Internas (*Internal Revenue Code of* 1986) e aumentar a proteção do contribuinte.

Na Espanha aprovou-se a *Lei de Derechos y Garantias de los Contribuyentes* – LDGC (nº 1º/1998, de 26 de fevereiro), que "*regula los derechos y garantias básicas de los contribuyentes en sus relaciones com las Administraciones tributaria*'. Na Exposição de Motivos que acompanhou a Ley 1/98 ficou esclarecido, com vista à preservação da idéia de cidadania fiscal como complexo de direitos e deveres, que "*la presente Ley, que recoge en un solo cuerpo normativo los principales derechos y garantias de los contribuyentes no hace referencia alguna, sin embargo, a las obligaciones tributarias, ya que éstas aparecem debidamente establecidas en lo correspondientes textos legales y reglamentarios*" A LDGC contém extenso catálogo dos direitos gerais dos contribuintes.

Na Itália o Senado aprovou, em 22.4.98, o projeto de lei do Governo em matéria de estatuto do contribuinte, que, entre outros, estampou o princípio da clareza e transparência dos dispositivos tributários, a proibição de retroatividade, a vedação de instituição de novos tributos por decreto-lei, a simplificação dos atos da administração financeira e a proteção da boa fé.

4.3. O COMBATE À CORRUPÇÃO

O combate à corrupção dos agentes do Fisco se insere no quadro das medidas tendentes a assegurar a transparência.

No Brasil o problema é particularmente grave, tendo em vista que não conseguimos, nem mesmo com as reformas constitucionais da década de 90, proceder ao desmonte do Estado Patrimonial. E, como se sabe, o patrimonialismo gera uma ética própria, preocupada com a salvação da alma e com a felicidade garantida pelo Estado, inteiramente divorciada das questões da fiscalidade e do orçamento.

Algumas medidas de defesa da transparência administrativa e de combate à corrupção começam a ser adotadas, como acontece com as normas sobre a ética na Administração. Na Exposição de Motivos encaminhada ao Presidente da República[33] pelo Ministro Chefe da Casa Cívil, com a proposta do Código de

[33] Exposição de Motivos nº 37, de 18.8.2000, aprovada em 21.8.2000. *Revista de Direito Administrativo* 221: 343, 2000.

Conduta da Alta Administração Pública Federal, observou-se que "o setor público passou a depender cada vez mais do recrutamento de profissionais oriundos do setor privado, o que exacerbou a possibilidade de conflito de interesses e a necessidade de maior controle sobre as atividades privadas do administrador público" e que "grande parte das atuais questões éticas surge na zona cinzenta cada vez mais ampla — que separa o interesse público do interesse privado". Norma de grande relevância no Código de Conduta da Alta Administração é a que proibe a aceitação de presentes,[34] tendo em vista que a distinção entre suborno e presente é um dos problemas mais graves no campo da corrupção governamental.[35]

Claro que o problema não é exclusivamente brasileiro nem a corrupção aparece apenas como "mal latino".[36] A Alemanha de hoje, que tanto nos influencia, está às voltas com a "intransparência" do orçamento e com as transferências substanciais de recursos públicos para os políticos;[37] o Tribunal de Contas alemão tem sido instado a tomar atitudes mais eficientes no combate à corrupção.[38]

Observa-se presentemente, até mesmo por influência da globalização, a tendência de se levar ao plano supranacional o combate à corrupção. As próprias quantias pagas pelas empresas multinacionais nas concorrências e vendas internacionais causam desequilíbrio aos países que as sediam, pela impossibilidade de se deduzir do imposto de renda, em alguns deles, a importância correspondente ao suborno.[39] Algumas declarações proferidas em reuniões internacionais vêm denunciado a corrupção: no Comunicado de Brasília, assinado no dia 1º de setembro na Reunião de Presidentes da América Latina, os Chefes de Estado coincidiram em que a democracia deve ser reforçada com "a transparência das instituições públicas e dos processos de definição de políticas

---

[34] Art. 9º – É vedada à autoridade pública a aceitação de presentes, salvo de autoridades estrangeiras nos casos protocolares em que houver reciprocidade.

Parágrafo único – Não se consideram presente para os fins deste artigo os brindes que:

I – não tenham valor comercial; ou

II – distribuidos por entidades de qualquer natureza a título de cortesia, propaganda, divulgação habitual ou por ocasião de eventos especiais ou datas comenorativas, não ultrapassem o valor de R$ 100,00 (cem reais).

[35] Cf. ROSE-ACKERMAN, Susan. *Corruption and Government. Causes, Consequences and Reform*. New York: Cambridge University Press, 1999, p. 5: "O que para algumas pessoas é suborno para outras é presente". (*One person's bribe is another person's gift*).

[36] Cf. GRONDONA, Mariano. *La Corrupción*. Buenos Aires: Planeta, 1993, p. 211.

[37] Cf. ARNIM, H. H. von. *Der Staat als Beute. Wie Politiker in eigener Sache Gesetze machen*. Berlin: Knaw, 1993, p. 295.

[38] Cf. BLOMEYER, Ina-Marie. "Eignung der Rechnungshöfe von Bund und Ländern zur Unterstützung der Strafverflegsbehörden bei der Korruptionsbekämpfung". *www.transparency.org/documents*.

[39] Cf. WIEHEN, Michael H. "Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions (OECD). Evaluation of Implementation by Germany". *www.transparency.org/documents*.

públicas" e com o "combate à corrupção, por meio de medidas legais, administrativas e políticas".[40]

5. O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA E OS RISCOS FISCAIS PROVOCADOS PELO CONTRIBUINTE

Os riscos das finanças públicas podem ser provocados também pela conduta opaca e camuflada dos contribuintes. O princípio da transparência aponta, para evitar esses riscos, no sentido do combate à elisão fiscal abusiva, ao sigilo bancário encobridor de sonegação de tributos e à corrupção ativa.

5.1. NORMAS ANTI-SIGILO BANCÁRIO

A transparência fiscal é proporcionada também pelas normas anti-sigilo bancário, que vêm proliferando no direito estrangeiro e que ainda encontram dificuldade de aclimatação entre nós.

Com efeito, no Brasil a doutrina e a jurisprudência vinha fechando a possibilidade de desvendamento do segredo bancário pela própria autoridade fiscalizadora. Qualquer necessidade de conhecimento das transações bancárias do contribuinte só poderia ser suprida pelo juiz, conforme fixara o Superior Tribunal de Justiça ao interpretar restritivamente o art. 38, § 5º da Lei nº 4.595/64.[41] A doutrina, muita vez, radicava o sigilo bancário no art. 5º, inciso XII, da Constituição, que declara ser inviolável o sigilo de dados; a interpretação não se sustenta pelo fato de a CF, naquele inciso, apenas autorizar o levantamento do sigilo no caso das comunicações telefônicas, o que inviabilizaria toda a disciplina infraconstitucional do sigilo bancário.[42] O Supremo Tribunal Federal vincula o segredo bancário ao *direito à intimidade* proclamado no art. 5º , inciso X, da CF, mas reconhece que não é direito absoluto, podendo ser excepcionado pela lei.[43]

---

[40] *www.mre.gov.br/cimeira*.

[41] RESP 37.566-5/RS, Ac. da 1ª T., de 2.2.94, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ 28.3.94 (RDA 197: 174): "Tributário. Sigilo bancário. Quebra com base em procedimento administrativo-fiscal. Impossibilidade. O sigilo bancário do contribuinte não pode ser quebrado com base em procedimento administrativo-fiscal, por implicar indevida intromissão na privacidade do cidadão, garantia esta expressamente amparada pela Constituição Federal (art. 5º , inciso X). Por isso, cumpre às instituições financeiras manter sigilo acerca de qualquer informação ou documentação pertinente à movimentação ativa e passiva do correntista/contribuinte, bem como dos serviços bancários a ele prestados. Observadas tais vedações, cabe-lhes atender às demais solicitações de informações encaminhadas pelo Fisco, desde que decorrentes de procedimento fiscal regularmente instaurado e subscritas por autoridade administrativa competente. Apenas o Poder Judiciário, por um de seus órgãos, pode eximir as instituições financeiras do dever de segredo em relação às matéiras arroladas em lei. Interpretação integrada e sistemática dos artigos 38, § 5º , da Lei nº 4.595/64 e 197, inciso II e 1º do CTN. Recurso improvido, sem discrepância".

[42] Cf., por todos: MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Direitos Fundamentais do Contribuinte". In: —. (Coord.). *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. Pesquisas Tributárias Nova Série, nº 6, São Paulo: CEU – Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 65.

[43] RE 219.780, Ac. da 2ª Turma, de 13/4/99, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 10/9/99.

Mas a recente LC nº 105, de 10/1/2001, veio autorizar a abertura do sigilo em assuntos fiscais a pedido da Administração.[44] Também circula pelo Congresso a PEC 175/95, que prevê a abertura do sigilo.[45] A Lei nº 10.174, de 9/1/2001, por seu turno, autorizou o levantamento do sigilo no caso de discrepâncias entre pagamento da CPMF e do IR. O importante, no caso brasileiro, a exemplo do que já acontece no direito de outros povos, é que o sigilo possa ser desvendado pela própria autoridade administrativa indicada na lei, o que permitiria a agilização do processo e a eficácia da fiscalização. De notar que não se advoga aqui a extensão da ação administrativa para o rastreamento generalizado das situações bancárias dos contribuintes, mas a sua limitação aos casos sob suspeita de sonegação e que sejam objeto de procedimento administrativo. Inexiste razão para se manter o tabú do sigilo bancário e sua elevação a direito da liberdade; o princípio constitucional da intimidade cede o lugar ao princípio da transparência no jogo de ponderação de interesses.

No direito estrangeiro o sigilo bancário frente às questões fiscais perdeu muito do seu *status* na década de 90. Aliás, nos Estados Unidos a matéria jamais foi alçada a direito fundamental e a Administração Fiscal sempre teve a possibilidade de ampla investigação. Na Alemanha o sigilo bancário não é protegido nem pela Constituição nem pelas leis ordinárias; a abertura da conta pode ser pedida pelas autoridades fiscais no exercício de atividade fiscalizadora regular, nos procedimentos de investigação e nos procedimentos criminais.[46] Na Aústria o art. 38 da Lei Bancária prevê o levantamento do segredo no caso de razoável suspeita de lavagem de dinheiro ou de pedido de autoridade administrativa nos casos de violações fiscais. Na Itália havia o tabú do segredo bancário que aos poucos começou a ser desmitificado diante da necessidade de acertar o passo com as outras nações da União Européia e da pressão da opinião pública contra o crescimento da evasão fiscal; as leis 825/1971 e 516/1982, adotaram as primeira providências; posteriormente a Lei nº 413, de 30.12.1991, e a decisão da Corte Constitucional de 18.2.92, que proclamou não ser o segredo bancário um fim em si mesmo, pelo que não poderia representar um obstáculo às investigações sobre as violações tributárias, permitiram que a abertura do sigilo fosse requerida pelas seguintes repartições e autoridades: departamentos de fiscalização do IVA; departamentos do Ministério das Finanças; guarda de Finanças; inspetores centrais; comissões tributárias regionais e provinciais.

---

[44] Art. 6º : "As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão 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 e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente". O dispositivo transcrito foi regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 10/1/2001.

[45] O substitutivo do Relator Dep. Mussa Demes à Proposta de Emenda à Constituição nº 175, de 1995, traz a seguinte previsão: "Art. 145, § 3º – É facultado à autoridade tributária requisitar às instituições financeiras, na forma prevista em lei complementar, informações sobre as operações do contribuinte."

[46] Cf. OPPENHOFF, Michael. "Germany – The Legal Framework Concerning Bank Secrecy, Money Laundering and Insider Trading". World Reports IX (1), abril de 1997 – *www.hg.org*.

5.2. A CORRUPÇÃO ATIVA DO CONTRIBUINTE

A corrupção ativa do contribuinte, principalmente na via do suborno e das propinas nos processos de licitações de compra de mercadorias e serviços ou durante as ações de fiscalização da renda pública, também passa a ser combatida em nome da transparência.

Tal tipo de corrupção é muito difícil de ser detectada, pois as próprias ONGS interessadas na defesa da transparência omitem, como se viu, a indicação dos nomes dos agentes econômicos corruptos, principalmente as empresas multinacionais.

A corrupção por parte das empresas envolvidas no comércio internacional vem crescendo nos últimos anos, principalmente em razão da globalização, dos vultosos interesses econômicos em jogo e da dificuldade da conceptualização jurídica do ato de corrupção, muitas vezes interpretado como prática comercial legítima.[47]

6. A TRANSPARÊNCIA FISCAL E AS NORMAS ANTIELISIVAS

O princípio da transparência, em síntese, significando clareza, abertura e simplicidade, vincula assim o Estado que a sociedade e se transforma em instrumento importante para a superação dos riscos fiscais provocados pela globalização. Só a transparência na atividade financeira, consubstanciada na clareza orçamentária, na responsabilidade fiscal, no respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, no aperfeiçoamento da comunicação social e no combate à corrupção dos agentes públicos, em contraponto à transparência na conduta do contribuinte garantida pelas regras anti-sigilo bancário e pelo combate à corrupção ativa, pode conduzir à minimização dos riscos fiscais do Estado Subsidiário. A falta de equilíbrio entre os termos da equação da transparência pode conduzir à perpetuação da opacidade: a exacerbação do controle da responsabilidade fiscal e dos meios de defesa do sujeito passivo da obrigação tributária, sem a contrapartida representada pela minimização dos riscos por ele provocados, leva ao paraíso fiscal; a aplicação das normas antielisivas e o desvendamento do sigilo fiscal, sem a salvaguarda de um código de defesa do contribuinte e da responsabilidade dos agentes públicos, pode gerar a servidão fiscal e a morte da própria galinha de ovos de ouro.

As normas antielisivas, como se passa a examinar, surgem também no contexto da globalização, fortalecem-se no âmbito do direito comunitário (União Européia e Mercosul) e refletem a influência do princípio da transparência fiscal.

---

[47] Cf. SUSAN ROSE-ACKERMAN, op. cit., p. 178; ABRAMOVICI, Pierre. "Corrupção. Jogos Perigosos". Le monde Diplomatique, edição brasileira, nº 10, www.diplo.com.br: "Em 1977, para compensar a falta de competitividade de suas empresas nos mercados estrangeiors, o governo francês autorizou a prática da corrupção, oficialmente denominada "comissão", desde que a quantia envolvida fosse para pagar a um funcionário estrangeiro".

IV. A NORMA GERAL ANTIELISIVA

7. CARACTERÍSTICAS

O controle da elisão abusiva deixa um certo desconforto no intérprete, diante dos aspectos metodológicos extremamente polêmicos em que assenta. A subsunção malograda e a analogia forçada pelo contribuinte postulam, em nome da igualdade, a norma geral antielisiva e contra-analógica. Ainda assim a norma geral antielisiva não conseguirá coarctar todas as dúvidas nem fechar os conceitos, de modo que continuam a carecer de complementação pelas normas específicas antielisivas.

As normas antielisivas vão entrando no direito tributário sob diferentes configurações, a depender do ambiente cultural dos países que as adotam. Analisaremos a seguir algumas experiências colhidas no direito comparado.

8. A NORMA ANTIELISIVA NO DIREITO ALEMÃO: PROIBIÇÃO DE ABUSO DE FORMA JURÍDICA

A construção alemã é extremamente importante, em vista da duração, das vicissitudes e da eficácia das normas escritas antielisivas.

O Código Tributário de 1919 (*Reichsabgabenordung*- RAO), elaborado por Enno Becker sob a influência das idéias desenvolvidas pela jurisprudência dos interesses, trouxe, nos arts. 4º e 5º, normas sobre a consideração econômica do fato gerador. Acrescentou, ainda, uma regra específica antielisiva no art. 6º :

Essas regras receberam nova redação na RAO de 1931.

Com a Lei de Adaptação Tributária (*Steueranpassungsgesetz*), de 16.10.34, foram introduzidas várias modificações:

a) o art. 1º, I, declarou que "as leis fiscais devem ser interpretadas de acordo com a visão do mundo nacional-socialista";[48]

b) o art. 1º, II, mandava observar na interpretação "a concepção popular, a finalidade e o significado econômico da lei tributária e o desenvolvimento das circunstâncias";[49]

c) o art. 1º, III, determinou prevalecer a mesma coisa para a "apreciação dos fatos geradores";[50]

---

[48] "*Die Steuergesetze sind nach national-sozialistischer Weltanschauung auszulegen*".

[49] "*Dabei sind die Volksanschauung der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen*".

[50] "*Entsprechends gilt für die Beurteilung von Tatbeständen*".

d) o art. 6º continha a norma antielisiva, que previa: "através do abuso da formas ou da aparência do direito civil não pode a obrigação tributária ser fraudada ou diminuída".[51]

Após a 2ª Guerra Mundial foi revogado o art. 1º, I, da Lei de Adaptação Tributária, permanecendo os demais em vigor até o advento do Código Tributário de 1977 (AO77), que revogou os dispositivos referentes à consideração econômica e deu nova redação à norma antielisiva:

> "Art. 42 – A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada".[52]

A interpretação do art. 42 da AO77 se fez de forma diferente da que antes prevalecia, em razão do desaparecimento de regras explícitas sobre a consideração econômica e do aprofundamento da metodologia da ciência do direito, esta última sobretudo pela enorme influência exercida pela obra de Larenz a partir de meados da década de 60,[53] especialmente pelo novo enfoque dado à questão dos princípios jurídicos.

A doutrina alemã se dividiu quanto à natureza do art. 42 da AO77. Alguns autores, de orientação positivista, defendiam a *natureza constitutiva* da regra, que quebrava a proibição de analogia prevalecente no direito tributário.[54] Outros juristas, que aceitavam a possibilidade de analogia no direito tributário, manifestaram-se no sentido da *natureza declaratória* da norma antielisiva.[55]

Mas a doutrina, majoritariamente, entendeu como constitucional a regra do art. 42 da AO77.[56]

Relevante para o tema foi a decisão do Tribunal Constitucional da Alemanha, de 27.12.91, que afirmou a autonomia do direito tributário frente aos

---

[51] "*Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindertwerden*".

[52] A tradução é de SCHMDT, Alfred. J. e outros. *Código Tributário Alemão*. Rio-São Paulo: Forense/IBDT, 1978, p. 17. A redação original é a seguinte: "*Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht*".

[53] TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2000, p. 34.

[54] Cf. LEHNER, Moris. "Nationalberichterstatter" (Relatório Nacional da Alemanha). *Cahiers de Droit Fiscal Internacional* XXXVII: 196, 1983 classifica o art. 42 da AO77 como autêntica exceção, embora limitada, da proibição de analogia; KLEIN, Martin. *Die nicht angemessene rechtliche Gestaltung in Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1994, p. 10.

[55] Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1993, v. 3, p. 1326.

[56] Cf., por todos, TIPKE, *ibid*., p. 1332: "O § 42 AO é constitucional (*ist verfassungsmässig*). A Constituição não cuida apenas do Estado de Direito formal, ela quer também realizar o Estado de Direito material ou o Estado de Justiça (*den materialen Rechtsstaat oder Gerechtigkeitsstaat*).

conceitos do direito civil, reconhecendo a precedência, mas não o primado, do direito privado:

> *"Direito Tributário e Direito Civil são ramos jurídicos da mesma estatura, regrados um ao lado do outro, que à mesma situação de fato se aplicam sob uma outra perspectiva e sob outros pontos de vista valorativos (Wertungsgesichtspunkten)".*[57]

O Tribunal Financeiro Federal (*Bundesfinanzhof*) tem aplicado a norma antielisiva a número crescente de casos. Segundo estatística divulgada,[58] a média de acórdãos por ano foi a seguinte: no período de 1919 a 1944 – 0,6; de 1950 a 1978 – 1,9; de 1979 a 1982 – 4,75; de 1983 a 1986 – 11; de 1987 a 1990 – 18; de 1991 a 1994 – 19; de 1995 a 1998 – 12. Tipke atribuiu o fenômeno ao incremento da atividade de planejamento fiscal e à melhor fundamentação teórica do Tribunal para enfrentar o problema, observando, ainda, que o art. 42 "é um dos dispositivos do Código Tributário mais aplicados".[59]

9. OUTROS MODELOS ESTRANGEIROS

Sob o impacto da globalização, do crescimento e sofisticação do planejamento tributário, do empobrecimento das Fazendas Nacionais frente ao novo relacionamento das empresas multinacionais e sob a influência do princípio da transparência fiscal diversas normas surgem na década de 90 e no início do Séc. XXI, no âmbito da União Européia e do Mercosul, para coibirem o abuso de direito e a elisão fiscal abusiva.

9.1. VEDAÇÃO DE FRAUDE À LEI (ESPANHA)

A luta contra a elisão na Espanha se faz sobretudo através da cláusula que permite à Administração declarar a fraude à lei tributária e exigir o imposto elidido. O conceito de fraude à lei ganhou contorno mais nítido com a nova redação dada pela Ley 25, de 1995, ao art. 24 da Ley General Tributaria : *"Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponíble cuando se graven hechos, actos o negocios juridicos realizados en el propósito de eludir el pago del tributo, amparándo-se en el texto de normas dictadas com distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible".* O dispositivo revogado não produzira nenhum processo durante mais de 15 anos de sua vigência.[60] A nova redação do art. 24 da LGT representou um avanço no campo das normas antielisivas, mas exibe dificuldades na aplicação e

---

[57] *Steuer und Wirtschaft* 1992, p. 186.

[58] Cf. LEE, Dong-Sik. *Methoden zur Verhinderung der Steuerumgehung und ihr Verhältnis zweinander*. Herdecke: GCA Verlag, 2000, p. 1.

[59] *Die Steuerrechtsordnung*, cit., p. 1325.

[60] Cf. AMORÓS RICA, Narciso. "O Conceito de Fraude à Lei no Direito Espanhol". In : BRANDÃO MACHADO (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo : Saraiva, 1984, p. 442.

desperta perplexidades na doutrina, principalmente a de manter, para o combate a essa forma de elisão, o recurso à analogia[61] ou, segundo os mais formalistas, à interpretação extensiva.[62]

9.2. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA (ARGENTINA)

As normas que autorizam o Fisco a desconsiderar a personalidade jurídica do contribuinte para atingir as relações econômicas efetivamente realizadas constituem autênticas normas antielisivas. Procuram normatizar a teoria do "*disregard of legal entity*" ou do "*lifting the corporate veil*", isto é, autorizam o levantamento do véu da personalidade da empresa para que se possam atingir a substância do negócio jurídico e a responsabilidade dos sócios.

Como tal pode ser classificado o art. 2º da lei Argentina nº 11.683, na ordenação dada pelos decretos 821/98 e 1334/98 (antes aparecia como art. 12),[63] que ficou conhecida como "*doctrina de la penetración*". Carlos M. Giuliani Fonrouge e Zusana Camila Navarrine[64] ensinam que a Corte Suprema, há quase vinte anos, estabeleceu que na determinação do fato imponível se deve atender à

---

[61] ROSEMBUJ, Tulio. *La Simulación y el Fraude de Ley en la Nueva Ley General Tributaria*. Madrid : Marcial Pons, 1996, p. 76: *"El Legislador, como hasta ahora, utiliza la analogia como técnica de correción del fraude de ley manteniendo uno de los principales equívocos de la norma de la LGT sustituida, cual es la de enlazar estrutural y funcionalmente la extensión por analogia com el fraude de ley, puesto que ambos conceptos pueden coincidir, pero no son mutuamente necessarios".* Cf. tb. GONZALEZ GARCIA, Eusebio/LEJEUNE, Ernesto. *Derecho Tributário I*. Salamanca : Plaza Universitaria Ed., 1997, p. 362 "*El artículo 24 de la Ley General Tributaria, aunque notablemente mejorado en su nueva redacción, es de dificil utilización como instrumento de lucha contra el fraude a la ley*". PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Euzebio. *Curso de Derecho Tributario*. Madrid : EDERSA, 1989, v. 1, p. 347: *"Dentro de esta perspectiva, suele ser práctica habitual en la doctrina española dividir el estudio del artículo 24 siguiendo su configuración positiva. De este modo, se considera en primer lugar el problema de la analogía dentro del Derecho Tributario, y en un segundo momento se examina el papel que corresponde a la analogía como instrumento técnico de lucha contra el fraude a la ley tributaria."* HERRERA MOLINA, Pedro M. "Aproximación a la Analogia y el Fraude de Ley en Mateira Tributaria". *Revista de Direito Tributário 73: 67: "Puede sostenerse que se trata de una integración analógica de la ley eludida (esdecir una excepción a la proibición de analogia del art. 23 LGT*)".

[62] Cf. ROSEMBUJ, Tulio. *El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*. Madrid : Marcial Pons, 1999, p. 113.

[63] Art. 2º – "*Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efetivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estruturas jurídicas que no sean minifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estruturas jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaria com independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiria aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos*".

[64] *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social.* Buenos Aires: Depalma, 1999, p. 84 e seguintes. Cf. tb. DANIEL GARCIA, Fernando. "El Denominado Principio de la Realidad Económica en las Legislaciones Argentina y Española". *Boletin de la Asociacion Argentina de Estudios Fiscales* - Doctrina 1994-1998, p. 295-302; LE PERA, Sergio/ LESSA, Pedro. "Relatório Nacional da Argentina."*Cahiers de Droit Fiscal Internacional* v. LXXIVa : 157-168, 1989.

substância, e não às formas jurídicas externas dos atos, ou seja, que os artifícios usados pelos contribuintes não devem prevalecer sobre a realidade que encobrem; depois o Tribunal aplicou explicitamente a doutrina da penetração, ou do órgão, ou do *disregard* (casos *Parke Davis* e *Mellor Goodwin*), para estabelecer que uma sociedade quase inteiramente dominada por outra não autoriza a reconhecer a existência de convenções entre elas, porquanto deve prevalecer a razão de direito sobre o ritualismo jurídico formal, apreendendo a realidade jurídica objetiva; finalmente, no caso *Kellogg*, a Corte Suprema de Justiça coarctou a indevida e indiscriminada aplicação do critério de *penetración* a todas as relações entre empresas vinculadas, reservando-a aos atos antijurídicos que importem em *abuso de derecho*.

9.3. PROPÓSITO MERCANTIL (ESTADOS UNIDOS, CANADÁ, INGLATERRA, AUSTRÁLIA, SUÉCIA)

Desenvolveu-se em diversos países (Estados Unidos, Canadá, Inglaterra, Austrália, Suécia, entre outros) a doutrina do "propósito mercantil" (*business purpose*), que sinaliza no sentido de que se caracteriza a elisão abusiva (*abusive tax avoidance*) quando o contribuinte se afasta do propósito mercantil de suas atividades para procurar predominantemente obter benefícios na área fiscal.[65] O cambate à elisão se fez através de normas antielisivas (*anti-avoidance rules*), que seguiram dois caminhos principais: normas judiciais antielisivas (*judicial anti-avoidance rules*), resultantes das decisões do Judiciário, sistema que prevalece nos Estados Unidos e na Inglaterra; normas legais anti-elisivas *(statutory anti-avoidance rules; General anti-avoidance rules* - GAAR), aprovadas pelo Parlamento, adotado no Canadá, Austrália e Suécia.[66] Interessam-nos aqui as normas legais antielisivas.

No Canadá houve uma longa construção jurisprudencial das normas anti-elisivas, até que se transformassem em texto legal. Prevalece um certo consenso no sentido de que o teste do propósito (*purpose test*) só se aplica aos casos em que ocorre uma "elisão abusiva" (*abusive tax avoidance*).[67] As regras principais aparecem na seção 245 da legislação do imposto de renda (*Income Tax Act*). No item 3 define-se a transação elisiva como qualquer transação ou parte de uma série de transações que possa resultar, direta ou indiretamente, em um benefício fiscal, a menos que a transação possa razoavelmente ser considerada como organizada para propósitos de boa-fé, inconfundíveis com benefícios fiscais;[68] no

[65] Cf. V. UCKMAR, *op. cit*., p. 28.

[66] Cf. ARNOLD, Brian. "The Canadian General Anti-avoidance Rule". In : G.S. COOPER (Ed.), *Tax Avoidance and the Rule of Law*, cit., p. 226.

[67] *Id., ibid*., p. 238.

[68] "*Avoidance Transaction. An avoidance transaction means any transaction:*

(a) that, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit unless the trasaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for bona fide purpose other than to obtain the tax benefit; or

(b)That is part of a series of transactions, which series, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit, unless the transaction may reasonably be considerer to have been undertaken or arranged primarily for bona fide purposes other than to obtain the tax benefit".

item 2 a cláusula geral antielisiva (*general anti-avoidance provision*) autoriza que quando a transação seja elisiva as conseqüências fiscais para a pessoa sejam determinadas razoavelmente no sentido de denegar os benefícios fiscais resultantes direta ou indiretamente daquela transação.[69]

Na Austrália as normas antielisivas se estampam na Seção 177 da parte IVA da legislação do imposto de renda (*Income Tax Assessment Act*). Caracteriza-se a elisão quando as pessoas envolvidas em negócios jurídicos (*schema*) tenham o propósito dominante de permitir que o contribuinte obtenha um benefício.[70] Nessa hipótese, quando o propósito dominante não for comercial, o Fisco pode alterar o lançamento e requalificar a posição tributária das partes envolvidas.

A Suécia instituiu normas gerais antielisivas a partir de 1980. Segundo informa Leif Mutén os critérios em vigor são os seguintes: a) o ato a ser desconsiderado é parte de um procedimento do qual resulta vantagem tributária relevante para o contribuinte; b) tal vantagem pode ser entendida como a principal razão para que o ato tenha sido praticado; c) a tributação com base naquele ato seria violação do propósito da legislação.[71] A doutrina sueca tem levantado a suspeita de inconstitucionalidade da norma geral anti-elisiva, que implicaria analogia não permitida pelo princípio da legalidade; mas a Corte Suprema Administrativa declarou constitucional a medida.[72]

9.4. DISPOSIÇÕES ANTIELUSIVAS DO DIREITO ITALIANO

Na Itália surgiram nos últimos anos diversas disposições “antielisivas”, que são cláusulas gerais com campo específico de incidência, em geral o imposto de renda.[73]

O art. 10 da Lei nº 408, de 1990, modificada pela Lei nº 724, de 1994, estabeleceu que a administração financeira pode desconhecer a vantagem tributária conseguida em operação de fusão, concentração, transformação, cessão de crédito, valoração de participação social e valores mobiliários “obtida

---

[69] *"General anti-avoidance provision. Where a transaction is an avoidance transaction, the tax consequences to a person shall be determined as is reasonable in the circumstances in order to deny a tax benefit that, but for this section, would result, directly or indirectly, from that transaction or from a series of transactions that includes that transaction".*

[70] Cf. WAINCYMER, Jeffrey. "The Australian Tax Avoidance Experience and Responses: A Critical Review". In : G.S. COOPER (Ed.), *op. cit*., p. 285.

[71] "The Swedish Experiment With a General Anti-Avoidance Rule". In : G.S. COOPER (Ed.), *op*. *cit*., p. 312.

[72] *Id., ibid*., p. 320.

[73] Cf. FANTOZZI, Augusto. “L’Esperienza Italiana”. In: DI PIETRO, Adriano (Ed.). *L’Elusione Fiscale nell’Esperienza Europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 253.

sem razão econômica válida e com a finalidade exclusiva de obter fraudulentamente uma economia de imposto".[74]

O art. 7º do Decreto Legislativo nº 358, de 8 de outubro de 1997 inseriu no DPR nº 600, de 1973, um art. 37-bis, que estabelece não ser oponível à administração financeira os atos, fatos e negócios, destituídos de válida razão econômica, com o objetivo de contornar a obrigação ou a proibição prevista no ordenamento tributário e obter redução de imposto ou restituição de indébito.[75]

Algumas outras normas recentes cuidam também das medidas antielisivas.[76]

9.5. Normas antiabuso em Portugal

O art. 38, nº 2, da Lei Geral Tributária portuguesa, introduzido pela Lei 100, de 26/7/99, estabelece: "São ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos".

A lei processual tributária portuguesa criou um processo especial para lidar com a aplicação das normas antiabuso.[77] O art. 63 do CPPT dispõe:

> "1 – A liquidação de tributos com base em quaisquer disposições antiabuso nos termos dos Códigos e outras leis tributárias depende de abertura para o efeito de procedimento próprio.
>
> 2 – Consideram-se disposições antiabuso, para os efeitos do presente Código, quaisquer normas legais que conseguem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso de formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos.
>
> 3 – O procedimento referido no número anterior pode ser aberto no prazo de três anos após a realização do ato ou da celebração do negócio jurídico objeto da aplicação das disposições antiabuso.
>
> 4 – A aplicação das disposições antiabuso depende da audição do contribuinte, nos termos da lei".

---

[74] "*poste in essere senza valide razioni economiche e allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentamente un risparmio d'imposto*".

[75] Cf. RUSSO, Pasquele. "Brevi Note in Tema di Disposizioni Antielusive". *Rassegna Tributaria* 1/1999, p. 68; ADONNINO, Piedro. "Parece del Ministero delle Finanze e del Comitato Consultivo per l'Applicazione delle norme Antielusive e Rilevanza Penale dell'Elusione". Rivista di Diritto Tributario 11 (2): 243, 2001.

[76] Art. 16 do D. Leg. 74, de 10 de março de 2000; art. 11, § 6º, do Statuto del Contribuente (Lei 212/2000).

[77] Cf. GUIMARÃES, Vasco Branco. "Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Interno. A Experiência Portuguesa". *Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, mim., 2001, p. 15.

9.6. O MODELO FRANCÊS E A SUA RECEPÇÃO NO BRASIL

Na França o art. 1.741 do *Code Général des Impôts* cria sanções para quem tenha '*volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt*". O art. 64 do *Livre des Procedures Fiscales* cuida da repressão ao abuso de direito (*répression des abus de droit*), ao prever que não podem ser opostos à administração dos impostos os atos que dissimulam a verdadeira compreensão de um contrato ou de uma convenção (*qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention*); a Administração fica autorizada a requalificar os fatos (*L'Administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opérátion litigieuse*).

O art. 116, parágrafo único, do CTN, na redação dada pela LC 104, de 2001, recepcionou o modelo francês de norma antielisiva.

Não é aqui o lugar apropriado para se discutirem as vantagens e os deméritos da recepção dos paradigmas estrangeiros. Seja como for, não se pode deixar de anotar que a grande modificação do direito financeiro, por que passa o País nos últimos anos, tem fonte estrangeira inspirada no *princípio da transparência*: a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101, de 2000) é cópia do *Fiscal Responsability Act da Nova Zelândia*; as normas anti-sigilo bancário (LC 105, de 2001) coincidem com as alterações introduzidas na década de 90 nos países europeus; o Código de Defesa do Contribuinte, em discussão no Congresso Nacional (PL 646, do Senado), deixa entrever a influência do *Taxpayer Bill of Rights II*, dos Estados Unidos (1996) e da *Ley de Derechos y Garantias del Contribuyente*, da Espanha (1998). Importante, no momento da recepção da norma estrangeira, é não escamotear a sua origem, evitando-se a tentativa de cuidar do dispositivos como se fora regra tupiniquim, como muitas vezes se fez no passado recente, de que foram exemplos a legislação do ICMS e a regra da interpretação do art. 109 do CTN.

V. AS NORMAS ANTIELISIVAS NO DIREITO BRASILEIRO

10. CLÁUSULAS ANTIELISIVAS NO IMPOSTO DE RENDA BRASILEIRO

Inexistindo uma norma geral antielisiva no direito brasileiro, resolveu o legislador do imposto de renda criar algumas regras específicas para combater a elisão. Assim aconteceu com o art. 51 da Lei 7.450/85: "Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que pela sua finalidade tenha os mesmos efeitos do previsto na norma de incidência do imposto de renda". A Lei nº 7.713, de 1988, estabeleceu no art. 3º, § 4º que "a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando para a incidência do imposto o benefício do

contribuinte por qualquer forma e a qualquer título". Estes dispositivos, pela generalidade e abrangência, *resvalam para a analogia*, como acontece com qualquer outra cláusula antielisiva. É interessante observar que Gilberto de Ulhoa Canto[78] e Brandão Machado,[79] autores de índole positivista, opinaram pela inconstitucionalidade do art. 51 da Lei 7.450/85, justamente porque teria autorizado o emprego da analogia; já Alberto Xavier,[80] também fiel às doutrinas sobre a legalidade absoluta e tipicidade fechada, mas atento às modificações do direito tributário, conclui pela legitimidade do dispositivo, que não constituiria "recurso à analogia", mas mero "alargamento do tipo legal", sem "qualquer ofensa ao princípio da tipicidade", o que, sem dúvida, devido à impossibilidade de distinção segura entre analogia e interpretação extensiva, representa hábil recurso retórico do competentíssimo tributarista.

A Lei Complementar 104/01 introduziu, no art. 43 do CTN, a seguinte norma antielisiva (ou de interpretação extensiva?): "§ 1º – A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção".

11. A RECEPÇÃO DO PRINCÍPIO "ARM'S LENGTH"

O Brasil não participa da OCDE. Nada obstante, recepcionou o princípio *arm's length* ao regular os preços de transferência na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Embora não seja signatário da Convenção Modelo da OCDE, o Brasil assinou inúmeros tratados de bitributação que repetem o dispositivo do art. 9º da OCDE, o que deixa fora de dúvida a sua recepção no direito pátrio. Além disso, a Lei 9.430/96 tem inequivocamente o objetivo de criar a possibilidade de tributação sobre os preços de mercado nas operações entre empresas associadas, o que coincide, na essência, com o modelo globalizado. Divergências metodológicas não afastam o princípio, até porque são inerentes à temática dos preços de transferência.

VI. A NORMA ANTIELISIVA DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN

12. REGRA ANTIELISIVA OU ANTIEVASIVA?

Assim que publicada a LC 104/01 surgiu a dúvida por parte da doutrina brasileira: tratava-se de regra antielisiva ou antievasiva (anti-simulação)?

---

[78] "Elisão e Evasão". *Caderno de Pesquisas Tributárias* 13 : 98, 1988.

[79] "Cisão de Sociedade de Capital Estrangeiro e Imposto de Renda". *Repertório de Jurisprudência. IOB* 17: 250, 1988.

[80] *Direito Internacional Tributário do Brasil*. Rio de Janeiro : Forense, 1998, p. 297.

Coube a Alberto Xavier lançar, de modo mais articulado, a tese de que se cuidava de norma antievasiva: "o novo parágrafo único do art. 116 do CTN estabelece que a autoridade administrativa "poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos viciados por simulação".[81] Além da afirmação de que a dissimulação significa *simulação relativa*, que examinaremos adiante (item 13.4.), Xavier lança mão do argumento de que, se interpretada como norma antielisiva, a nova regra seria inconstitucional, pois conflitaria com os princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada, afrontaria a proibição de analogia estabelecida no art. 108, § 1º , do CTN e recorreria às teorias da fraude à lei e do abuso do direito, inaplicáveis no direito tributário.[82]

A outra corrente de idéias, à qual nos filiamos,[83] defende a constitucionalidade da LC 104/01 e a possibilidade e a conveniência das normas antielisivas.[84]

Além da análise da norma do art. 116, parágrafo único, do CTN, que faremos adiante (item 13.2.), e do aspecto contra-analógico de que se reveste (item 14.1.), podemos alinhar os seguintes argumentos gerais no sentido de que a LC 104/01 trouxe uma verdadeira *norma antielisiva*, influenciada pelo modelo francês, e não uma norma *antievasiva* ou *anti-simulação*:

a) não tem peso argumentativo concluir-se que o Congresso Nacional, legitimamente eleito, teria se reunido para votar lei inócua, que repetiria a proibição de simulação já constante do CTN (arts. 149, VII e 150, § 4º);

b) não faz sentido admitir-se que a lei inócua foi votada por engano ou por ignorância, já que a Mensagem que encaminhou o projeto se referia expressamente à necessidade de introdução da regra antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro;[85]

---

[81] *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 68. No mesmo sentido se manifestaram os seguintes autores: MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Norma Antielisão". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 117-128; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. "O Parágrafo Único do Art. 116 do Código Tributário Nacional como Limitação do Poder na Administração". In: VALDIR OLIVEIRA ROCHA, *ibid*., p. 85-102; DERZI, Misabel Abreu Machado. "A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar 104, de 10 de Janeiro de 2001". In: VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, *ibid*., p. 205-232.

[82] *Ibid*., p. 19, 98, 102 e 138.

[83] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. "A Chamada "Interpretação Econômica do Direito Tributário", a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Ed.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 233-244.

[84] Cf. GRECO, Marco Aurélio. "Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN". In: VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, *O Planejamento Tributário*..., cit., p. 181 a 204; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. "A Interpretação Econômica no Direito Tributário, a Lei Complementar nº 104/2001 e os Limites do Planejamento Tributário". In: VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (Ed.), *O Planejamento*..., cit., p. 7-19.

[85] Para o histórico dos trabalhos preparatórios de LC 104/01: GRABRIEL LACERDA TROIANELLI, "O Parágrafo Único do art. 116...", *cit*., p. 87 e seguintes.

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

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

e) quando muito se encontra a afirmativa de que certas nações não estão "maduras" para a prática das normas antielisivas, como acontece naquelas em que o planejamento tributário se tornava freqüentemente abusivo;[86]

f) as teses da legalidade "estrita" e da tipicidade "fechada" têm conotação fortemente ideológica e se filiam ao positivismo formalista e conceptualista;[87]

g) as normas antielisivas equilibram a legalidade com a capacidade contributiva;[88]

h) as normas antielisivas no direito comparado têm fundamento no combate à fraude à lei (Alemanha, Espanha, Portugal), ao abuso de direito (França) ou ao primado da substância sobre a forma (Estados Unidos, Inglaterra, Canadá, etc.), e não há motivo para que tais fundamentos não possam ser invocados no Brasil.[89]

13. A NECESSIDADE DE SE ESCANDIR A NORMA ANTIELISIVA

É necessário escandir-se a norma do art. 116, parágrafo único, do CTN, para que se analisem todos os seus elementos e se verifique o alcance do seu comando.

13.1. A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA...

Diz o dispositivo legal que a autoridade administrativa pode desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados.

---

[86] RUSSO, Pasquale. "Brevi Note in Tema di Disposizioni Antielusive". *Rassegna Tributária* 1/1999: 68: "A primeira reflexão a fazer é que o ordenamento italiano, pela tradição e tendo em vista a situação concreta da Administração financeira, não está ainda maduro *(non è ancora maturo)* para a introdução de uma *General-Klause* antielisiva do tipo das vigentes em outros paises (Alemanha, Austria, Argentina).

[87] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. "Legalidade Tributária e Riscos Sociais". *Revista Dialética de Direito Tributário* 59: 95-112, 2000.

[88] Cf. MARCO AURÉLIO GRECO, *Constitucionalidade*..., cit., p. 188: "... o parágrafo único do artigo 116 prestigia a legalidade e a tipicidade, pois estas cercam a qualificação dos fatos da vida para dar-lhes a natureza de fato gerador do tributo".

[89] Cf. MARCO AURÉLIO GRECO, *Constitucionalidade*..., cit., p. 199-200.

Autoridade administrativa, aí, é a autoridade da administração fazendária incumbida do lançamento.

A elisão fiscal abusiva só pode ser combatida pela legislação, através do fechamento dos conceitos jurídicos, ou pela administração, mediante a requalificação dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.[90] Sobre a autoridade administrativa recai o ônus da prova.[91]

O Judiciário não tem competência para desconsiderar o ato ou negócio, ao contrário do que prevê o projeto de Lei de Defesa do Contribuinte, em exame no Senado Federal, relativamente à desconsideração da personalidade jurídica da sociedade.[92] Ao Judiciário, entretanto, compete o controle do ato de requalificação levado a efeito pela administração.

13.2. PODERÁ DESCONSIDERAR...

A desconsideração operada pela autoridade significa requalificação, isto é, uma qualificação jurídica diferente daquela praticada pelo contribuinte na elisão, que terá sido abusiva.

Sabe-se que o fato gerador concreto não é objeto de interpretação, mas de qualificação. Absolutamente impróprio cogitar-se de uma interpretação do fato. Só se interpreta o fato gerador abstrato ou a norma tributária.[93] Mas o fato gerador concreto não é interpretado nem valorado enquanto fato.[94] O fato concreto apenas é *valorado* de acordo com a lei,[95] ou qualificado segundo as categorias estabelecidas pela norma[96] ou, como prefere Reale, é objeto de uma

---

[90] Cf. K. TIPKE, Die *Steuerrechtsordnung*..., cit., p. 1332: "O combate à elisão fiscal é uma tarefa constitucional da legislação e da administração" (*Die Bekämpfung der Steuerumgehung ist daher eine verfassungsmässige Aufgabe von Gesetzgebung und Verwaltung)*.

[91] *Id*., *ibid*., p. 1345. Cf. tb. MARCO AURÉLIO GRECO, "*Constitucionalidade*...", cit., p. 189.

[92] Cf. Projeto de Lei Complementar nº 646, de 1999 – art. 10.

[93] Cf. LARENZ, *Methodenlehre*:.., cit., p. 299: "Objeto da interpretação é o texto da lei" (*Gesetztext*); KLEIN, Friedrich. "Zur Auslegung von Steuergesetzen durch des Bundesverfassungsgericht". In Thoma/Niemann (Ed.), *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis*, cit., p. 140: "O problema da interpretação se reduz ao fato gerador da regra jurídica" (*Tatbestandteil der Rechtssätze*); PAULICK, *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*. Köln: Carl Heymanns Verlag, 1997, p. 137.

[94] Cf. TIPKE. *Steuerrecht*. Köln: O. Schmidt, 1978, 6ª ed., p. 97: "Uma valoração do fato por si mesmo não é possível" (*Eine Beurteilung des Sachverhalts aus sich selbst ist nicht möglich*).

[95] *Id*., ibid., p. 97: "A valoração econômica (*wirtschaftliche Beurteilung*) só pode ser dirigida pela lei"; BEISSE, Heinrich. "O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a Mais Recente Jurisprudência Alemã". In: BRANDÃO MACHADO (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 29: "O completo significado do critério econômico se revela, portanto, apenas na interpretação da lei, embora os efeitos deste método se reflitam sobre a apreciação dos fatos".

[96] Cf. MARCHESSOU, Philippe. *L'Interpretation des Textes Fiscaux*. Paris: Ed. Economica, 1980, Berlin: Duncker & Humblot, 1976, p. 5; XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 143.

"qualificação normativa".[97] Se a aplicação do direito reveste sempre a forma de silogismo, subsume-se o fato em uma das interpretações possíveis da norma.[98] Entre a interpretação da norma e a qualificação do fato há, por conseguinte, uma relação de subsunção, que não é meramente lógica formal, mas também valorativa.[99]

A *desconsideração* do ato ou negócio praticado, ou seja, a sua *requalificação*, nada tem que ver com as conseqüências da *simulação*, a saber: a anulação prevista no art. 147, II, do Código Civil e a revisão do lançamento de que cuida o art. 149, VII, do CTN.

Pelo contrário. Visa apenas a reaproximar a qualificação do verdadeiro conteúdo material do ato decorrente do desenho da hipótese de incidência. Como observa P. Adonnino, a norma antielisiva investe a administração no poder de "proceder à requalificação jurídica formal da relação, fazendo-a coincidir com a realidade substancial, trazendo a conseqüência ao plano do fato gerador do tributo".[100]

13.3. ... ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS...

A desconsideração se refere aos atos ou negócios jurídicos praticados, ou seja, requalificam-se os fatos geradores concretos.

a) Requalificação dos fatos geradores concretos

A metodologia jurídica incumbiu-se de esclarecer que a aplicação da lei reveste sempre a forma de silogismo, em que a premissa maior é a *hipótese* descrita na lei, a premissa. menor é o *fato* a se subsumir na descrição legal e a conseqüência, o resultado da inferência.[101] Esse esquema metodológico adapta-

---

[97] *O Direito como Experiência*. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 205.

[98] Cf. TIPKE *Steuerrecht*, 6ª ed., cit. p. 98: "A valoração jurídica do fato concreto (*rechtliche Beurteilung des Sachverhalts*) é, de acordo com a metodologia jurídica, subsunção na lei"; PAULICK, *Lehrbuch*..., cit., p. 137; ENGISCH, *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Lisboa: C. Gulbenkian, 1968, p. 79: "São subsumidos conceitos de fatos a conceitos jurídicos"; BEISSE. "O Critério Econômico...", cit., p. 30: "... a espécie e a forma da valoração dos fatos concretos da vida resultam das regras da lógica da subsunção". Contra: KRUSE. *Steuerrecht*. Müchen: C. H. Beck, 1969, p. 76, que defende a possibilidade da valoração antes da subsunção.

[99] Cf. LARENZ, *Methodenlehre*..., cit., p. 204; ISENSEE, Josef. *Die typisierende Verwaltung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1976, p. 65; TIPKE, *Steuerrecht*, 6ª ed., 1978, cit., p. 97: "A interpretação da lei (*Gesetzauslegung*) e a valoração do fato (*Sachverhaltsbeurteilung*) não são dois processos diferentes, mas dois aspectos do mesmo processo"; ZIPPELIUS, *Juristische Methodenlehre*. München: C. H. Beck, 1985, p. 92; A. CASTANHEIRA NEVES, *Questão-de-Facto — Questão-de-Direito ou O Problema Metodológico da Juridicidade*. Coimbra: Livraria Almedina, 1967, v. 1, p. 207.

[100] *Parece del Ministero*..., cit., p. 242. Cf. tb. GIULIANI FONROUGE/SUSANA NAVARRINE, *op. cit.*, p. 82: "... *et fisco puede prescindir de esas apariencias y determinar la obligación tributaria según la realidad oculta, sin necessidad de demonstrar la nulidad del acto juridico aparente*".

[101] Cf. por todos, K. LARENZ, *Methodenlehre*..., cit., p. 261.

se com sucesso ao Direito Tributário.[102] Do ponto-de-vista *lingüístico* a distinção mais clara fazem-na os alemães, que têm termos diferentes para significar o suporte legal ou a hipótese de incidência (*Tatbestand*) e o fato oncreto (*Sachverhalt*).[103] Mas em francês (*fait générateur*), em italiano (*fattispecie*), em espanhol (*hecho imponible*) e em português (fato gerador), o mesmo significante expressa os dois significados, o que tem levado, entre nós, alguns juristas a se esforçarem na busca de nova terminologia, sem, contudo, superarem as dificuldades semânticas, como é o caso de Geraldo Ataliba,[104] que propõe as expressões *hipóteses de incidência* (= descrição genérica e hipotética de um fato) e *fato imponível* (= fato concretamente ocorrido no mundo fenomênico, empiricamente verificável). Não obstante a opulência da língua alemã, o próprio art. 1º, III, da Lei de Adaptação Tributária, inspirador do art. 118 do CTN, não conseguiu escapar da ambigüidade e da imprecisão, ao utilizar o termo *Tatbestand* (ao revés de *Sachverhalt* ou *Lebensachverhalt*) para se referir ao fato gerador concreto.[105]

A norma antielisiva do art. 116, parágrafo único, do CTN, portanto, visa à desconsideração ou à requalificação do fato gerador concreto.

Na elisão, afinal de contas, ocorre um abuso na subsunção da norma tributária ao fato. Como lembra Paul Kirchhof, a elisão é sempre uma subsunção malograda (*ein fehlgeschlagener Subsuntionsversuch*).[106]

b) Dois exemplos de qualificação abusiva

É importante, neste passo, recorrer a alguns casos clássicos de elisão fiscal através da fraude à lei e do abuso da forma jurídica.

O exemplo clássico de *fraude à lei* é o que nos vem do direito alemão. Para pagar menos imposto determinada pessoa, ao revés de vender o bem, preferiu fazer contrato de locação, de tal forma que no prazo previsto os aluguéis chegariam aproximadamente ao mesmo valor da venda, sujeitando-se a imposto menor; ao adquirente era garantida a preferência para a aquisição do bem por preço determinado ao fim do contrato. Quer dizer: o ato praticado era lícito, mas se utilizou para qualificar o negócio uma norma de cobertura que não lhe era adequada. Houve o desencontro entre a *intentio facti* e a *intentio juris*.

---

[102] Cf. TIPKE, *Steuerrecht*, cit., p. 96; PAULICK, *Lehrbuch*..., cit., p. 116; WEBER-FAS. *Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Tübingen: Mohr, 1979, p. 82. Entre nós passou a ser adotado por influência dos normativistas: CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981, p. 60; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1973, p. 67; COELHO, Sacha Calmon N. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1982, p. 109.

[103] Cf. LARENZ, *Methodenlehre*..., cit., p. 261; TIPKE, *Steuerrecht*, cit., p. 96.

[104] *Hipótese de Incidência Tributária*, cit., p. 75.

[105] Cf. TIPKE, *Steuerrecht*, cit., 6ª ed., 1978, p. 102; PAULICK, *Lehrbuch*..., cit., p. 137; BÜHLER, Ottmar. *Steuerrecht*. Wiesbaden: Th. Gabler, 1951, p. 69; KRUSE, *Steuerrecht*, cit., p. 76.

[106] "Steuerrumgehung und Auslegungsmethoden". *Steuer und Wirtschaft* 60: 131, 1983.

Outro exemplo de elisão, sob a veste de *abuso de forma jurídica*, é o caso da Grendene, que foi objeto de decisão do antigo Tribunal Federal de Recursos.[107] Os sócios da empresa criaram 8 sociedades de pequeno porte com o objetivo de manipular o preço das mercadorias aproveitando-se da diferença no regime tributário do tributo federal. O Tribunal desconsiderou o fraccionamento da empresa para efeitos de pagamento do imposto de renda, embora não tivesse desconstituído os atos jurídicos.

c) Elisão e Simulação

Vê-se, nesses exemplos, que a elisão se refere a fatos realmente acontecidos, que tiveram a subsunção malograda.

Na simulação, pelo contrário, o fato ou não existiu (ex. compra-e-venda sem entrega de dinheiro) ou só parcialmente era verdadeira (ex. compra-e-venda por baixo preço, que é doação).

Na elisão o *fingimento* não ocorre com relação ao *fato concreto*, mas com referência ao *fato gerador abstrato* definido na lei, que é destorcido na subsunção. Tipke observa com precisão: "Fingida é apenas a forma jurídica correspondente, não o fato econômico".[108]

13.4. ... COM A FINALIDADE DE DISSIMULAR...

O art. 116, parágrafo único, do CTN acrescenta à expressão "a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos" a frase "com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária...".

Interessa-nos, aqui, examinar o sentido e o alcance da expressão "... com a finalidade de dissimular".

---

[107] Apelação Civel nº 115.478-RS, Ac. da 6ª Turma do Tribunal Federal de Recursos, de 18.2.87, Rel. Min. Américo Luz, *Revista do Tribunal Federal de Recursos* 146: 217, 1987: "Legitimidade da atuação do Fisco, em face dos elementos constantes dos autos.

Constituídas foram, no mesmo dia, de uma só vez, pelas mesmas pessoas físicas, todas sócias da autora, 8 (oito) sociedades com o objetivo de explorar comercialmente, no atacado e no varejo, calçados e outros produtos manufaturados em plástico, no mercado interno e no internacional.

Tais sociedades, em decorrência de suas características e pequeno porte, estavam enquadradas no regime tributário de apuração e resultados com base no lucro presumido, quando sua fornecedora única, a autora, pagava o tributo de conformidade com o lucro real.

Reconhece-se à recorrente, apenas, o direito de compensação do Imposto de Renda pago pela aludidas empresas.

Reforma parcial da sentença".

[108] *Die Steuerrechtsordnung*..., cit., p. 1344: "*Fingiert wird... nur die angemessene Rechtsgestaltung, nicht der wirtschaftliche Sachverhalt*". Observa P. HERRERA MOLINA, *op. cit.*, p. 67: "*Mediante el fraude de ley se realiza verdaderamente el acto o negocio juridico manifestado por los interessados – lo que diferencia esta figura de la simulación – aunque com una finalidad atipica y artificiosa*".

A *dissimulação* poder ser tomada em dois sentidos: a) como mecanismo da simulação, como fizeram os juristas de índole formalista; b) como ingrediente da elisão, na linha do modelo francês, que adotamos.

a) Dissimulação e simulação relativa

A teoria do direito civil considera a dissimulação como forma de simulação relativa. Trata-se de ponto de vista teórico, que não se positiva no direito civil brasileiro, o qual cuida simplesmente da simulação (art. 102 do Código Civil).

Explica Roberto de Ruggiero que na simulação ocorre a desconformidade consciente e querida da declaração com a vontade, mas é preordenada com a parte à qual a declaração se dirige e acordado com ela, a fim de enganar terceiros. "Se o acordo cria um negócio que não era querido (simulamos uma venda, mas não queremos nem vender nem criar qualquer outra relação jurídica), a simulação é *absoluta*. Outras vezes se cria um negócio distinto daquele que em realidade se quer (encobrimos em uma venda uma doação), ou se declara o querido, mas um dos sujeito é distinto (declaro dar a Caio para ocultar a doação feita a Maria), ou é diverso o objeto (declaramos na compra-e-venda um preço diferente do real), ou algum outro elemento, a simulação nestes casos é *relativa*, porque um negócio é querido, mas resulta dissimulado sob falsas aparências, e, portanto, ao lado do negócio verdadeiro (dissimulado) se coloca o aparente (dissimulado)".[109]

Washington de Barros Monteiro adverte: "Cumpre não confundir simulação com dissimulação. Distinguiu-as Ferrara, nos seguintes termos: na simulação, faz-se aparecer o que não existe, na dissimulação oculta-se o que é; a simulação provoca uma crença falsa num estado não-real, a dissimulação oculta ao conhecimento dos outros uma situação existente... Mas em ambas, o agente quer o engano: na simulação quer enganar sobre a existência de uma situação não-verdadeira, na dissimulação, sobre a inexistência de situação real. Se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara".[110]

A dissimulação referida no art. 116, parágrafo único, do CTN foi interpretada nesse sentido de *simulação relativa* pela doutrina normativista e conceptualista, que sempre defendeu o primado da forma sobre a substância.[111]

Não nos parece que assim seja, tendo em vista que a desconsideração da autoridade administrativa refere-se a ato ou negócio jurídico realmente

---

[109] *Instituciones de Derecho Civil*. Madrid: Ed. Reus, s/d., v. I, p. 258. Logo depois repisa RUGGIERO: "na simulação relativa, havendo-se querido um negócio e realizado outro distinto, o negócio simulado é nulo, devendo considerar existente o dissimulado, que é o realmente querido *(plus valet quod agitud quam quod simulate concipiten*) (p. 262).

[110] *Curso de Direito Civil. Parte Geral*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 209 e seguintes.

[111] Cf. ALBERTO XAVIER, Tipicidade da Tributação..., cit., p. 54: "na simulação relativa existem dois negócios jurídicos: o *negócio simulado*, correspondente à vontade declarada enganadora e o contrato, por baixo dele oculto ou encoberto -–o negócio *dissimulado*, correspondente à vontade real dos seus autores; DERZI, Misabel. "A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*, cit., p. 212.

acontecido, sem qualquer simulação, absoluta ou relativa, porque, como já vimos, na elisão o fato gerador concreto é verdadeiro. Ademais, não existe outra pessoa envolvida na realização do fato gerador, como acontece na simulação.

Nos exemplos utilizados, no item 13.3.b., nem a locação do bem nem o fraccionamento do capital social da empresa foram simulados, eis que a situação econômica realmente ocorreu, malogrando-se apenas a subsunção.

b) Dissimulação e elisão

Pelo contrário, a dissimulação prevista na LC 104/01 refere-se apenas à *hipótese de incidência* ou ao *fato gerador abstrato*, o que caracteriza a elisão e jamais a simulação.

A legislação brasileira, diante de vários modelos estrangeiros de melhor qualidade, preferiu optar pela solução francesa, que estabelece que "não podem ser opostos à administração dos impostos os atos que dissimulam a verdadeira compreensão de um contrato ou de uma convenção" (*qui dissimulente la portée veritable d'um contrat ou d'une convention*).

Quando o art. 116, parágrafo único, do CTN diz que "a administração pode desconsiderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador tributário" está se referindo à *dissimulação do fato gerador abstrato* e não à *simulação do fato gerador concreto*. O ato ou negócio praticado (fato gerador concreto) não é dissimulado, mas *dissimulador* da verdadeira compreensão do fato gerador abstrato, o que, sem dúvida, é uma das características da elisão. Nos exemplos fornecidos no item 13.3.b., ou seja, na fraude à lei e no abuso de forma jurídica a dissimulação ocorre relativamente à norma de cobertura ou ao tipo descrito na regra de incidência.

No direito alemão a elisão se chama "*Steuerumgehung*", que literalmente significa contornar, ladear, circular, envolver ou dar a volta em torno da lei do imposto. Tipke[112] explica que para se caracterizar a elisão: "Uma lei tributária deve ser contornada. O art. 42 do Código Tributário fala do contorno da lei tributária".

13.5. ...A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO OU A NATUREZA DOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA...

De feito, a nova cláusula geral antielisiva trazida pela LC 104/01 nada tem que ver com a simulação porque atua no plano abstrato da definição do fato gerador e dos elementos constitutivos da obrigação tributária (sujeito passivo, tempo, base de cálculo, alíquota, etc.), impedindo que seja dissimulada a sua ocorrência mediante interpretação abusiva do texto da lei tributária. Opera,

[112] *Die Steuerrechtsordnung*..., cit., p. 1342: "*Es muss ein Steuergesetz umgangen werden. § 42 AO spricht von Umgehung "des Steuergesetzes*".

portanto, no plano da *mens legis*, destorcendo o seu sentido para dissimular a ocorrência do fato gerador apropriado.

Retornando às lições de Tipke, observa o jurista germânico que "a elisão da lei tributária pressupõe um abuso da possibilidade formal do direito, que se apega não à finalidade, mas à letra da lei".[113] Marco Aurélio Greco apreende muito bem a fenomenologia da norma antielisiva[114]: "Para que ocorra a hipótese de incidência da norma autorizadora da desconsideração é indispensável: 1) que exista a definição legal desse fato gerador, tipicamente descrito; e 2) que, materialmente, ele ocorra, embora dissimuladamente".

Interpretando o direito francês, Gest e Tixier[115] assim se manifestam: "Trata-se de atos ou de montagens jurídicas (*montages juridiques*) que, sem ser fictícios, apresentam caráter muito artificial, e não têm outra motivação que a de contornar (*contourner*) uma regra fiscal cogente".

Ao analisar o direito italiano, que proíbe a "finalidade exclusiva de obter fraudulentamente uma economia de imposto", observa Raffaelo Lupi que o termo "fraudulentamente" não deve ser interpretado no sentido do direito penal, mas "como a utilização de uma escapatória, de uma construção juridicamente artificiosa, um rodeio (*aggiramento*) do tratamento fiscal normal de um fenômeno"; acrescenta em nota de rodapé que a *fraudolenza* aponta para o artifício e a *capziosità* jurídica, que instrumentaliza a imperfeição normativa ao construir astutamente, ainda que à luz do sol, um regime jurídico de favor".[116]

13.6. ... OBSERVADOS OS PROCEDIMENTOS A SEREM ESTABELECIDOS NA LEI ORDINÁRIA...

Resta saber se o art. 116, parágrafo único, do CTN, trazido pela LC 104/01 é de aplicação imediata.

Parece-nos que fica na dependência de normas federais, estaduais ou municipais de caráter procedimental para que possa ser aplicado. Tendo surgido a norma antielisiva por lei complementar federal, a regra procedimental ordinária correspondente não será apenas federal, mas deverá operar no âmbito do processo administrativo fiscal da União, dos Estados e dos Municípios. Se as legislações desses entes da federação já possuírem regras de procedimento administrativo que permitam a aplicação da norma antielisiva, nada obsta a incidência imediata do art. 116, parágrafo único, do CTN. Afinal de contas a LC 104/01 não está introduzindo uma novidade no direito brasileiro, senão que veio explicitar o que já era aplicado pelos Tribunais sob a forma de combate à fraude à lei ou ao abuso de forma jurídica.

---

[113] *Ibid*., p. 1324: "*Die Umgehung des Steuergesetzes setzt einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts voraus, der zwar nicht am Gesetzeszweck, wohl aber am Gesetzeswortlaut vorbeizielt*".

[114] Constitucionalidade do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN, *cit*., p. 187.

[115] GEST, G./TIXIER, T. *Manuel de Droit Fiscal*. Paris: Litec, 1986, p. 323.

[116] *Diritto Tributario*. Parte Generale. Milano: Giuffrè, 1995, p. 94.

Outro problema a se esclarecer é o da aplicação da multa. Na Alemanha não se aplicam penalidades.[117] As normas brasileiras ulteriores teriam que definir a possibilidade de aplicação de sanções, ainda mais diante da ilicitude presente na elisão abusiva.

14. A FENOMENOLOGIA DA NORMA ANTIELISIVA

Na prática da elisão fiscal o contribuinte opera além da possibilidade expressiva de letra da lei (*mögliche Wortsinn*), para empregar novamente a expressão de Larenz,[118] isto é, monta o seu negócio ou estrutura a sua empresa ultrapassando os limites da interpretação jurídica,[119] caindo, abusivamente, no campo da lacuna[120] ou da analogia.[121]

Por isso mesmo a elisão não pode ser combatida pela *interpretação*,[122] mas apenas *integração jurídica*, mormente pela contra-analogia e pela redução teleológica, ínsitas nas normas antielisivas.

14.1. A CONTRA-ANALOGIA

O mecanismo integrativo de combate à elisão é a analogia ou a contra-analogia, já que, como vimos, o planejamento abusivo resvala para a analogia praticada pelo contribuinte. Tipke percebeu, excelentemente, que o combate à elisão pode desembocar no emprego da analogia, inclusive pela jurisprudência, disfarçadamente.[123] Mas a analogia se torna inevitável, anota o ex-Catedrático de Colônia,[124] diante da indeterminação dos próprios princípios fundamentais da tributação.

---

[117] Cf. TIPKE, Die *Steuerredhtsordnung*, cit., p. 1345.

[118] *Methodenlehre*..., cit., p. 329.

[119] Cf. LUPI, Rafaello. "Elusione; Esperienze Europee l'Uso e l'Abuso del Diritto Tributario". In: ADRIANO DI PIETRO (Ed.), *L'Elusione Fiscale nell'Esperienza Europea*, cit., p. 268: "l'*elusione comincia laddove finisce l'interpretazione*".

[120] Cf. TIPKE, Die *Steuerrechtsordnary*, cit., p. 1329: "O art. 42 do Código Tributário procura o fechamento da lacuna jurídica".

[121] KIRCHHOF, "*Steuerungehung*...", cit., p. 176, localiza o problema da elisão na procura da regra concorrente (*Konkurrenzrecht*). Cf. tb. T. ROSEMBUJ, *La Simulación y el Fraude de Ley en la Nueva Ley General Tributaria*, cit., p. 88: "*No son, pues, los resulttados económicos de los hechos bajo cobertura los que sirven para el minimo de semejanza buscado, sino que es el efecto derivado de la aplicación del hecho imponible contenido en la ley eludida al que sirve para su extensión analógica sobre los resultados económicos de los hechos o comportamientos elusivos*".

[122] Cf. R. LUPI, *Elusione*..., cit., p. 268: "*Em suma, uma interpretação em molde antielisivo pode impedir que a elisão se verifique, mas, uma vez que seja verificada, não serve para eliminá-la*".

[123] *Steuerrecht*..., cit., p. 115.

[124] *Die Steuerrechtsordnung*, cit., p. 1329: "A elisão começa além da interpretação da lei, no campo da lacuna. Por isso a analogia, como meio de evitar os efeitos da elisão, é indispensável

No combate à fraude à lei é visível o argumento contra-analógico. No exemplo dado no item 13.3.b., o contribuinte buscou, pela analogia com a locação, transformar as prestações de uma compra-e-venda em aluguéis. A contra-analogia consistiu na desconsideração, por parte do fisco, da subsunção operada pelo contribuinte e na requalificação da locação como compra-e-venda.

14.2. A REDUÇÃO TELEOLÓGICA

Em outros casos de abuso de forma jurídica o mecanismo antielisivo é a *redução teleológica*, que, operando no campo da integração, reduz o sentido possível da letra da lei à finalidade econômica da norma. Explica Larenz que a *teleologische Reduktion* opera nos casos de lacuna encoberta (*verdeckte Lücke*), que é a aquela que não permite a aplicação da regra a uma série de casos, em virtude do seu sentido e finalidade;[125] pela redução teleológica reduz-se o campo de aplicação da norma à possibilidade expressiva das palavras da lei (*mögliche Wortsinn*).[126] A interpretação conforme a Constituição (*verfassungskonforme Anslegung*), hoje tão empregada pelo Supremo Tribunal Federal, emprega a redução teleológica, eis que, sem reduzir o texto legal, limita os sentidos possíveis da norma ao que for mais adequado a sua finalidade.[127]

A redução teleológica é a técnica utilizada nos casos de abuso da forma jurídica. Sem alterar a letra da lei, o aplicador reduz o seu alcance à finalidade econômica da norma, sempre que o contribuinte tiver ampliado desmesuradamente o seu sentido.[128]

No exemplo da Grendene, que antes utilizamos,[129] o Tribunal Federal de Recursos empregou a redução teleológica. Concluiu no sentido de que o texto da lei do imposto de renda, que outorgava certo tratamento tributário às empresas de pequeno porte, não alcançaria as sociedades que, sem nenhuma finalidade econômica ou negocial, viessem a ser criadas com o único intuito de pagar menos imposto.

VII. CONCLUSÕES

O art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10.01.01, é uma autêntica norma geral antielisiva, e não uma regra antievasiva.

(*Die Umgehung beginnt erst jenseits des ausgelegten Gesetzes, im Lückenbereich. Daher ist die Analogie als Mittel, die Folgen der Umgehung zu Vermeiden, unentbehrlich*").

[125] Methodenlehre..., cit., p. 362.

[126] *Ibid*., p. 376.

[127] *Id*., *ibid*., p. 326.

[128] Cf. NEUHAUSEN, Michael Heinrich. *§ 42 AO und das Erbschaft – und Schenkungsteuerrecht – eine Untersuchung missbrauchverdächtiger Gestltungen*. Köln: Hundt Druck, 1999, p. 19.

[129] Vide nota 107.

As normas antielisivas, que apareceram principalmente a partir da década de 1990 nos países da União Européia, do Mercosul e da América do Norte, encontraram clima propício no aperfeiçoamento dos pressupostos metodológicos do direito e na emergência do princípio da transparência fiscal.

Do ponto de vista metodológico a ciência do direito tributário ultrapassou, a contar dos anos 70 do século XX, as visões radicais da jurisprudência dos conceitos, com a tese da preeminência do direito civil sobre o fiscal, e da jurisprudência dos interesses, com a defesa da autonomia do direito tributário e da chamada interpretação econômica. Passa a prevalecer a jurisprudência dos valores, com a preeminência dos princípios, o equilíbrio entre os poderes do Estado e a harmonização entre direito e economia. A conseqüência natural na teoria da elisão fiscal foi a superação das teses extremadas no sentido da sua ilicitude generalizada ou da licitude permanente, exsurgindo a idéia de que o planejamento fiscal é forma legítima de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito.

Por outro lado, a globalização, com toda a sua ambivalência e concentração de riquezas, trouxe a necessidade de adesão ao princípio da transparência fiscal, que sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e implicidade. O princípio da transparência, para coarctar os riscos fiscais do mundo globalizado, inspirou, em diversos países, as leis de responsabilidade fiscal, os códigos de defesa dos contribuintes, as regras de combate à corrupção dos funcionários da Fazenda e dos contribuintes, as normas anti-sigilo e, afinal, as normas antielisivas.

As normas antielisivas surgiram, principalmente a partir dos anos 90, sob diferentes configurações: proibição de abuso de forma jurídica, na Alemanha (art. 42 AO 77); vedação de fraude à lei, na Espanha (art. 24 do Código Tributário, alterado em 1995); desconsideração da personalidade jurídica, na Argentina (art. 2º da Lei 11.683, alterado em 1998); prevalência do propósito mercantil, nos Estados Unidos, Inglaterra, Canadá e Suécia; normas antielusivas, na Itália; norma antiabuso, em Portugal (art. 38, nº 2, da Lei Geral Tributária, de 1999); proibição de dissimulação das somas sujeitas ao imposto, na França (*Code Général des Impôts*).

O Brasil já vinha adotando nos últimos anos algumas normas antielisivas, como as relativas ao imposto de renda (art. 51 da Lei 7.450/85 e art. 3º, § 4º, da Lei 7.713/88) e o princípio *arm's length* (Lei 9.430/96).

A nova regra do art. 116, parágrafo único, do CTN, na redação da LC 101/01, é autêntica norma antielisiva, que recepcionou o modelo francês. Nada tem que ver com a norma anti-simulação, que já existia no direito brasileiro (art. 149, VII, do CTN) e que tem outra estrutura e fenomenologia. A recente regra antielisiva tem as seguintes características: permite à autoridade administrativa requalificar os atos ou negócios praticados, que subsistem para efeitos jurídicos não-tributários; atinge a dissimulação do fato gerador abstrato, para proceder à adequação entre a *intentio facti ea intentio juris*, o que é característica da elisão, na qual o fingimento se refere à hipótese de incidência, e não ao fato concreto, como acontece na simulação relativa ou dissimulação no sentido do direito civil.

A nova norma antielisiva opera por contra-analogia ou por redução teleológica e introduz uma exceção ao art. 108, § 1º, do CTN, que proíbe a analogia para a criação da obrigação tributária. A regra antielisiva é meramente declaratória e por isso só necessita de complementação na via ordinária nos casos em que o Estado-membro ou município não possua legislação segura sobre o processo administrativo tributário; para a União, que já o disciplinou, a regra é auto-executável.

VIII. BIBLIOGRAFIA

ABRAMOVICI, Pierre. "Corrupção. Jogos Perigosos". *Le Monde Diplomatique*. Edição brasileira, nº 10.

ADONNINO, Piedro. "Parece del Ministero delle Finanze e del Comitato Consultivo per l'Applicazione delle norme Antielusive e Rilevanza Penale dell'Elusione". *Rivista di Diritto Tributario* 11 (2): 239-259, 2001.

AMORÓS RICA, Narciso. "O Conceito de Fraude à Lei no Direito Espanhol". In : BRANDÃO MACHADO (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo : Saraiva, 1984, p. 425-443.

ARNIM, H. H. von. *Der Staat als Beute. Wie Politiker in eigener Sache Gesetze machen*. Berlin: Knaw, 1993.

ARNOLD, Brian. "The Canadian General Anti-avoidance Rule". In: COOPER, Graeme S. (Ed.). *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 221-245.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1973.

BECK, Ulrich. "A Reinvenção da Política : Rumo a Uma Teoria da Modernização Reflexiva". In: GIDDENS, A., BECK, U. e LASH, S. *Modernização Reflexiva*. São Paulo: UNESP, 1997, p. 12-71.

BECKER, E. "Zur Auslegung der Steuergesetze". *Steuer und Wirtschaft* 2: 145-180, 1924.

BEISSE, Heinrich. "O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a Mais Recente Jurisprudência Alemã". In: BRANDÃO MACHADO (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 1-39.

BLOMEYER, Ina-Marie. "Eignung der Rechnungshöfe von Bund und Ländern zur Unterstützung der Strafverflegsbehörden bei der Korruptionsbekämpfung". www.transparency.org.

BRIN, David. *The Transparent Society. Will Technology Force us to Choose Between Privacy and Freedom*? Massachusetts: Perseus Books, 1998.

BÜHLER, Ottmar. *Steuerrecht*. Wiesbaden: Th. Gabler, 1951.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. "Legislação Tributária, sua Vigência, sua Eficácia, sua Aplicação, Interpretação e Integração". *Revista Forense* 267: 25-30, 1979.

_____. "Elisão e Evasão". *Caderno de Pesquisas Tributárias* 13 : 1-111, 1988.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981.

COELHO, Sacha Calmon N. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1982.

COOPER, Graeme S. "Conflicts, Challenges and Choices – The Rule of Law and Anti-Avoidance Rules". In: --. (Ed.). *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 13-50.

DANIEL GARCIA, Fernando. "El Denominado Principio de la Realidad Económica en las Legislaciones Argentina y Española". *Boletin de la Asociacion Argentina de Estudios Fiscales* - Doctrina 1994-1998, p. 295-302.

DERZI, Misabel Abreu Machado. "A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar 104, de 10 de Janeiro de 2001". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 205-232.

DÓRIA, A. R. Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Lisboa: C. Gulbenkian, 1968.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FANTOZZI, Augusto. "L'Esperienza Italiana". In: DI PIETRO, Adriano (Ed.). *L'Elusione Fiscale nell'Esperienza Europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 251-260.

FORSTHOFF, Ernst. *El Estado de la Sociedad Industrial*. Madrid: Instituto de Estudos Políticos, 1975.

GEST, G. & TIXIER, T. *Manuel de Droit Fiscal*. Paris: Litec, 1986, p. 323.

GIANNINI, A. D. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1948.

GIORGI, Raffaele de. *Direito, Democracia e Risco. Vínculos com o Futuro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.

GONZALEZ GARCIA, Eusebio & LEJEUNE, Ernesto. *Derecho Tributário I*. Salamanca: Plaza Universitaria Ed., 1997.

GRECO, Marco Aurélio. "Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 181-204.

_____. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Princípios de Politica*, *Derecho y Ciencia de la Hacienda*. Buenos Aires: Depalma, 1935.

GRONDONA, Mariano. *La Corrupción*. Buenos Aires: Planeta, 1993.

GUIMARÃES, Vasco Branco. "Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Interno. A Experiência Portuguesa". *Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2001, mimeo.

HABERMAS, Jürgen. *Faktizität und Geltung. Beiträge zur Diskurstheorie des Rechtsund des demokratischen Rechtsstaat*. Frankfurt: Suhrkamp, 1992.

HERRERA MOLINA, Pedro M. "Aproximación a la Analogia y el Fraude de Ley en Mateira Tributaria". *Revista de Direito Tributário* 73: 60-75.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão*. *Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.

ISENSEE, Josef. *Die typisierende Verwaltung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1976.

_____. *Das Grundrecht auf Sicherheit. Zu den Schutzpflichten des freiheitlichen Verfassungsstaates*. Berlin: Walter de Gruyter, 1983.

JARACH, D. "Hermenêutica no Direito Tributário". In: MORAES, Bernardo Ribeiro *et al*. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 83-102.

KLEIN, Friedrich. "Zur Auslegung von Steuergesetzen durch des Bundesverfassungsgericht". In THOMA, Gerard & NIEMANN, Ursula. (Ed.). *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis*. Köln: O. Schmidt, 1965, p. 139-151.

KLEIN, Martin. *Die nicht angemessene rechtliche Gestaltung in Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1994.

LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Berlin: Springer-Verlag, 1983.

LE PERA, Sergio & LESSA, Pedro. "Relatório Nacional da Argentina." *Cahiers de Droit Fiscal Internacional* 74ª: 157-168, 1989.

LEE, Dong-Sik. *Methoden zur Verhinderung der Steuerumgehung und ihr Verhältnis zweinander*. Herdecke: GCA Verlag, 2000.

LEHNER, Moris. "Nationalberichterstatter" (Relatório Nacional da Alemanha). *Cahiers de Droit Fiscal Internacional* LXVIIIa: 193-207, 1983.

_____. "Consideração Econômica e Tributária Conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias". In : SCHOUERI, Luís Eduardo & ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 143-154.

LUPI, Raffaelo. *Diritto Tributario*. Parte Generale. Milano: Giuffrè, 1995.

_____. "Elusione; Esperienze Europee l'Uso e l'Abuso del Diritto Tributario". In: DI PIETRO, Adriano (Ed.). *L'Elusione Fiscale nell'Esperienza Europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 261-292.

MACHADO, Brandão. "Cisão de Sociedade de Capital Estrangeiro e Imposto de Renda". *Repertório de Jurisprudência. IOB* 17, 1988.

MARCHESSOU, Philippe. *L'Interpretation des Textes Fiscaux*. Paris: Ed. Economica, 1980.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Direitos Fundamentais do Contribuinte". In: —. (Coord.). *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. Pesquisas Tributárias Nova Série, nº 6, São Paulo: CEU – Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 45-81.

_____. "Norma Antielisão". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 117-128.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil. Parte Geral*. São Paulo: Saraiva, 1989.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *O Sistema Judiciário Brasileiro e a Reforma do Estado*. São Paulo: Celso Bastos, 1999.

_____. "A Lei de Responsabilidade Fiscal e seus Princípios Jurídicos". *Revista de Direito Administrativo* 221: 71-93, 2000.

MUTÉN, Leif. "The Swedish Experiment With a General Anti-Avoidance Rule". In : COOPER, Graeme S. (Ed.), *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 307-324.

NAVARRINE, Camila. *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social.* Buenos Aires: Depalma, 1999.

NEUHAUSEN, Michael Heinrich. *§ 42 AO und das Erbschaft – und Schenkungsteuerrecht – eine Untersuchung missbrauchverdächtiger Gestaltungen*. Köln: Hundt Druck, 1999.

NEVES, A. Castanheira. *Questão-de-Facto — Questão-de-Direito ou O Problema Metodológico da Juridicidade*. Coimbra: Livraria Almedina, 1967, v. 1.

OPPENHOFF, Michael. "Germany – The Legal Framework Concerning Bank Secrecy, Money Laundering and Insider Trading". World Reports IX (1), abril de 1997, www.hg.org.

PAULICK, Heinz. *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*. Köln: Carl Heymanns Verlag, 1997.

PEREZ DE AYALA, José Luis & GONZALEZ GARCIA, Euzebio. *Curso de Derecho Tributario*. Madrid : EDERSA, 1989, v. 1.

RAWLS, John. *A Theory of Justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1980.

REALE, Miguel. *O Direito como Experiência*. São Paulo: Saraiva, 1968.

REICH, Norbert. "Intervenção do Estado na Economia. Reflexões sobre a Pós-Modernidade na Teoria Jurídica". *Revista de Direito Público* 94: 265-282, 1990.

ROSE-ACKERMAN, Susan. *Corruption and Government. Causes, Consequences and Reform*. New York: Cambridge University Press, 1999.

ROSEMBUJ, Tulio. *La Simulación y el Fraude de Ley en la Nueva Ley General Tributaria*. Madrid : Marcial Pons, 1996.

_____. *El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*. Madrid : Marcial Pons, 1999.

RUGGIERO, Roberto. *Instituciones de Derecho Civil*. Madrid: Ed. Reus, s/d., v. I.

RUSSO, Pasquale. "Brevi Note in Tema di Disposizioni Antielusive". *Rassegna Tributária* 1: 68-78, 1999.

SCHMDT, Alfred. J. et al. *Código Tributário Alemão*. Rio-São Paulo: Forense/IBDT, 1978.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. "A Interpretação Econômica no Direito Tributário, a Lei Complementar nº 104/2001 e os Limites do Planejamento Tributário". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Ed.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 7-19.

TIPKE, Klaus. Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden? *Steuer und Wirtschaft* 58 (3): 189-200, 1981.

_____. *Steuerrechts*. Köln: D. Otto Schmidt, 1985.

_____. “Uber Steuergesetzgebung und Verfassungsgerichtsbarkeit”. *Steuer und Wirtschaft* 67 (4): 308-321, 1990.

_____. *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1993, v. 3.

TORRES, Ricardo Lobo. "Solidariedade e Justiça Fiscal". In: *Estudos em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhoa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 299-306.

_____. “Legalidade Tributária e Riscos Sociais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 59: 95-112, 2000.

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. “A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Ed.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 233-244.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “O Parágrafo Único do Art. 116 do Código Tributário Nacional como Limitação do Poder na Administração”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Ed.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 85-102.

VOGEL, Klaus. “Steuerumghung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht”. *Steuer und Wirtschaft* 62: 369-381, 1985.

WAINCYMER, Jeffrey. "The Australian Tax Avoidance Experience and Responses: A Critical Review". In : COOPER, Graeme S. (Ed.), *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 247-306.

WEBER-FAS, Rudolf. *Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Tübingen: Mohr, 1979.

WIEHEN, Michael H. “Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions (OECD). Evaluation of Implementation by Germany”. www.transparency.org/documents.

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

_____. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

ZIPPELIUS, R. *Juristische Methodenlehre*. München: C. H. Beck, 1985.

Referência Bibliográfica deste Trabalho (ABNT: NBR-6023/2000):

TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 4, nov/dez 2005, jan 2006. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: xx de xxxxxxxx de xxxx

Obs. Substituir x por dados da data de acesso ao site **direitodoestado.com.br**

Publicação Impressa:

Informação não disponível