

O Princípio da Proporcionalidade e as Normas Antielisivas no Código Tributário da Alemanha

Ricardo Lobo Torres

Professor Titular de Direito Financeiro na UERJ.

Resumo

Este artigo trata das regras antielusivas sob a perspectiva do princípio da proporcionalidade. O autor aborda as regras antielusivas no Código Tributário alemão, após a alteração legislativa ocorrida em 2008. Com base nesse diploma, o artigo traz ao leitor uma análise comparada da aplicação das regras antielusivas e do princípio da proporcionalidade.

Abstract

This paper analyses the anti-avoidance rules under the proportionality principle perspective. The author approaches the German Tax Code anti-avoidance rules after the modification occurred in 2008. Based at this legal statute, the paper brings to the reader a comparative analysis of the anti-avoidance rules and the proportionality principle.

1. Introdução

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

O Direito germânico utilizou sempre a figura da proibição de “abuso de forma jurídica” (*Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten*), consubstanciada na vedação de “elisão” (*Steuerumgehung*). As diferenças de redação tiveram por objetivo dar maior clareza à garantia e incorporar os avanços conceptuais e jurisprudenciais.

Surgida em 1919, com o Código Tributário do Reich, posteriormente modificado, foi reformulada pelo Código de 1977 (*Abgabenordnung 77*) e pela alteração de 20 de dezembro de 2007, com eficácia a partir de 1º de janeiro de 2008.¹

2. O Código de 1919

O Código Tributário de 1919 (*Reichsabgabenordnung-RAO*), elaborado por Enno Becker sob a influência das ideias desenvolvidas pela jurisprudência dos interesses, foi reformado em 1931 e sofreu profunda alteração pela Lei de Adaptação Tributária (*Steueranpassungsgesetz - StAnpG*), de 1934, que assim proibiu o abuso da forma jurídica (*Rechtsmissbrauch*) no art. 6º:

“1: Através do abuso de forma ou da aparência do direito civil não pode a obrigação tributária ser contornada ou diminuída.”^[2]

¹ JStG 2008, v. 20.12.2007; BGBl, I 2007, 3150.

² 1. “Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

2. Havendo abuso de forma, o imposto será exigido como se tivessem sido adotados os processos econômicos, os fatos geradores e as relações adequadas à forma jurídica.”

A interpretação da norma geral antielisiva transcrita sempre se fez à luz dos arts. 4º e 5º da RAO, que cuidavam da consideração econômica do fato gerador. Tais regras receberam nova redação pela RAO de 1931. Com a Lei de Adaptação Tributária (*Steueranpassungsgesetz*), de 16 de outubro de 1934, foram introduzidas novas alterações: o art. 1º, item II, mandou observar na interpretação “a concepção popular, a finalidade e o significado econômico da lei tributária e o desenvolvimento das circunstâncias”;³ e o art. 1º, item II, determinou prevalecer a mesma coisa para “a apreciação dos fatos geradores”.⁴ Esses dois dispositivos foram posteriormente revogados pelo Código Tributário de 1977 (AO 77).

Havia outra regra na Lei de Adaptação Tributária - art. 1º, I - que estabelecia: “as leis fiscais devem ser interpretadas de acordo com a visão do mundo nacional - socialista”.⁵ Foi revogado com a redemocratização da Alemanha, em 1945. Mas conduziu à desinterpretação da regra antielisiva do art. 6º da RAO, inclusive no Brasil.⁶

O grande intérprete da norma antielisiva ao tempo da Constituição de Weimar foi Albert Hensel, que escreveu artigo até hoje indispensável para a compreensão do fenômeno.⁷

3. O Código de 1977 (AO 77)

O Código Tributário (*Abgabenordnung*) de 1977 revogou os dispositivos referentes à consideração econômica e deu nova redação à norma geral antielisiva:

“Art. 42 - A lei tributária não pode ser contornada 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.”⁸

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. Tipke⁹ explica que para se caracterizar a elisão: “Uma lei tributária deve ser con-

2. Liegt ein Missbrauch vor so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.”

³ “Dabei sind die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.”

⁴ “Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen.”

⁵ “Die Steuergesetze sind national-sozialistischer Weltanschauung auszulegen.”

⁶ Alberto Xavier (*Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 108), para defender a inconstitucionalidade da norma antielisiva introduzida pela LC 104/2001, no art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, lançou o argumento *ad terrorem* de que as regras de combate à elisão abusiva têm coloração nazista, pois o abuso de formas foi “concebido por ideólogo nacional-socialista como instrumento de cerceamento da liberdade individual”.

⁷ Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung. *Festgabe für E. Zitelmanns*, 1923, pp. 217-288.

⁸ 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.”

⁹ *Die Steuerrechtsordnung*. V. 3, Köln: Otto Schmidt, 1993, p. 1.342: “Es muss ein Steuergesetz umgangen werden. § 42 AO spricht von Umgehung “des Steuergesetzes.”

tornada. O art. 42 do Código Tributário fala do contorno da lei tributária.” Observa ainda, o jurista germânico que “a elisão tributária pressupõe um abuso da possibilidade formal do direito, que se apega não à finalidade, mas à letra da lei”.¹⁰

Na elisão, afinal de contas, ocorre um abuso na subsunção do fato à norma tributária. Como lembra Paul Kirchhof, a elisão é sempre uma subsunção malograda (*ein fehlgeschlagener Subsuntionsversucht*).¹¹

A interpretação do art. 42 da AO77 se fez de forma diferente da que antes prevalecera, 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 1960, e pelo novo enfoque da questão dos princípios jurídicos.

A doutrina alemã se dividiu quanto à natureza do art. 42 da AO77. Alguns autores defendiam a *natureza constitutiva* da regra, que quebrava a proibição de analogia prevalecente no Direito Tributário.¹² Outros juristas, que aceitavam a possibilidade de analogia no Direito Tributário, manifestaram-se no sentido da *natureza declaratória* da norma antielisiva.¹³

Mas a doutrina, majoritariamente, entendeu como constitucional a regra do art. 42 da AO77.¹⁴

Já se pacificou no Direito alemão a tese de que o Direito Civil e o Tributário possuem idêntica estatura. Reconheceu o Tribunal Constitucional da Alemanha, em 27 de dezembro de 1991, a precedência, mas não o primado do Direito privado.¹⁵

O Tribunal Financeiro Federal (*Bundesfinanzhof*) aplicou a norma antielisiva a número crescente de casos. Segundo estatística divulgada,¹⁶ 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”.¹⁷

¹⁰ *Ibidem*, p. 1.324: “Die Umgehung des Steuergesetzes setzt einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts voraus, der zwar nicht am Gesetzeszweck, wohl aber am Gesetzeswortlaut vorbeizieht.”

¹¹ Steuerumgehung und Auslegungsmethoden. *StuW* 60: 181, 1983.

¹² Cf. LEHNER, Moris. Nationalberichterstatter (Relatório Nacional da Alemanha). *Cahiers de Droit Fiscal International* 37: 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: Otto Schmidt, 1994, p. 10.

¹³ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. V. 3, Köln: Otto Schmidt, 1993, p. 1.326.

¹⁴ Cf., por todos, TIPKE, *ibidem*, p. 1.332: “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*).

¹⁵ *StuW* 1992, p. 186: “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*).”

¹⁶ Cf. LEE, Dong-Sik. *Methoden zur Verhinderung der Steuerumgehung und ihr Verhältnis zueinander*. Herdecke: GCA Verlag, 2000, p. 1.

¹⁷ TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., p. 1.325.

4. A Alteração de 2008

4.1. Generalidades

4.1.1. O teor da nova norma

O art. 42 do Código Tributário alemão sofreu profunda modificação a partir de 2008.

É o seguinte o teor da nova regra, em tradução livre:

“1. (1) A lei tributária não pode ser contornada através do abuso da forma jurídica. (2). Se o fato gerador de uma regra de uma lei tributária específica servir para evitar a elisão, então deverá determinar as consequências jurídicas daquela prescrição. (3) Se não, surgirá a pretensão tributária pelo abuso no sentido do parágrafo 2º, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.

2. (1) Há abuso quando for escolhida uma forma jurídica inadequada que resulte, para o contribuinte ou um terceiro, numa vantagem não prevista em lei, em comparação com a forma adequada. (2) Isto não se aplica se o contribuinte comprovar o fundamento não-tributário da escolha de forma, significativo de acordo com o quadro geral das circunstâncias.”¹⁸

4.1.2. Conteúdo

Observação inicial importante é a de que o art. 42 cuida das *normas gerais antielisivas* e também das *especiais*; destas últimas no parágrafo 1º, alínea 2. Faremos a análise separada das regras gerais e especiais nos itens 4.2. e 4.3.

4.1.3. A motivação da nova regra

A alteração do art. 42 do Código Tributário alemão justificou-se em virtude de alguns novos fatos surgidos nas últimas décadas, principalmente a partir dos anos 1980.

A globalização influenciou as modificações, por ter trazido novo relacionamento entre as forças de capital e de trabalho e por haver determinado a alteração no relacionamento tributário entre os países, fortalecendo o poder das empresas multinacionais frente aos Fiscos nacionais e aumentando o risco fiscal. A emergência do Direito cosmopolita,¹⁹ com o novo papel da União Europeia, com a atua-

¹⁸ É o seguinte o texto em alemão:

“§ 42 Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

(1) 1. Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. 2. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. 3. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

(2) 1. Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. 2. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.”

¹⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “A Afirmação do Direito Cosmopolita”. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes; TRINDADE, Antonio Augusto Cançado; e PEREIRA, Antônio Celso Alves. *Novas Perspectivas do Direito Internacional Contemporâneo. Estudos em Homenagem ao Professor Celso D. de Albuquerque Mello*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pp. 919-940.

ção do Tribunal de Justiça Europeu e com o surgimento de organismos não estatais que passaram a defender os princípios da concorrência, transparência fiscal e simplificação tributária (OCDE, FMI, OMC etc.), tudo conduziu ao incremento do combate à elisão abusiva.

Também teve papel importante o desenvolvimento da tecnologia, máxime da informática, com o crescimento da tributação dos intangíveis e o aparecimento de novas formas de imposição fiscal, todas suscetíveis de resvalar para a elisão abusiva.²⁰

Do ponto de vista teórico, o fato notável foi a eclosão dos direitos humanos, com o aprofundamento da teoria dos direitos fundamentais. Passou-se da metodologia da interpretação jurídica de Larenz e Tipke, que influenciara a redação originária do art. 42 da AO77, para a teoria da proporcionalidade de Alexy e do Tribunal Constitucional Federal, entre outros, em permanente contacto com as ideias de adequação e legitimidade.²¹

4.1.4. Ambivalência do tributo

Com o advento do Estado Fiscal de Direito, que centraliza a fiscalidade, tornam-se, e até hoje se mantêm, absolutamente essenciais as relações entre liberdade e tributo: o tributo nasce no espaço aberto pela *autolimitação da liberdade* e constitui o *preço da liberdade*, mas por ela se *limita* e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a *legalidade*.

De feito, o tributo nasce da *autolimitação da liberdade*: reserva-se pelo contrato social um mínimo de liberdade intocável pelo imposto, garantido através dos mecanismos das imunidades e dos privilégios, que se transferem do clero e da nobreza para o cidadão; mas se permite que o Estado exerça o poder tributário sobre a parcela não excluída pelo pacto constitucional,²² donde se conclui que a própria liberdade instituiu o tributo.²³ O espaço assim aberto ao tributo é o da publicidade, isto é, o das relações sociais que se desenvolvem entre o espaço privado do cidadão (família) e o espaço público dos órgãos governamentais;²⁴ o imposto adquire a dimensão de coisa pública²⁵ e nele o Estado passa a encontrar a sua fonte de finan-

²⁰ Cf. BOUVIER, Michel. “La Question de l’Impôt Ideal”. *Archives de Philosophie du Droit* 46 : 15-24, 2002.

²¹ Cf. NOGUEIRA, João Félix Pinto. *Direito Fiscal Europeu. O Paradigma da Proporcionalidade*. Coimbra: W. Kluwer, 2010, pp. 365 e 367.

²² BUCHANAN, James M. *The Limits of Liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1975, p. 112 fala em *liberty tax*, para significar que o tributo implica sempre perda de uma parcela de liberdade (*one degree of freedom is lost*).

²³ Cf. LANG, Joachim. “Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit”. *StuW* 67 (2): 111, 1990: “A tributação é, segundo a compreensão econômica e jurídica, uma instituição da liberdade” (... *eine Institution der Freiheit*).

²⁴ Cf. HABERMAS, Jürgen. *Mudança Estrutural da Esfera Pública*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1984, p. 313: “Na referida discussão entre colônias e metrópole, de que resultou a primeira formulação dos direitos humanos, a liberdade de religião não desempenha o papel decisivo, mas sim a questão da co-gestão política das pessoas privadas reunidas num público sobre aquelas leis que atingiam a sua esfera privada: *no taxation without representation*.”

²⁵ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 121.

ciamento, permitindo que os agentes econômicos ampliem a riqueza suscetível de tributação.²⁶

O tributo surge no espaço aberto pelas liberdades fundamentais, o que significa que é totalmente *limitado por essas liberdades*. O aspecto principal da liberdade - o de ser negativa ou de erigir o *status negativus* - é que marca verdadeiramente o tributo; a expansão do conceito de liberdade, para abranger a liberdade “para” ou positiva, ou para transformá-la em dever, elimina o próprio conceito de tributo. Conclui-se, daí, que perde a natureza de tributo o que se não limita pela liberdade, como sejam as prestações contratuais e as contribuições para fiscais e extrasfiscais.²⁷

O relacionamento entre liberdade e tributo é *dramático*, por se afirmar sob o signo da *bipolaridade*: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la;²⁸ a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços da legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo.²⁹ Quem não percebe a bipolaridade da liberdade acaba por recusar legitimidade ao próprio tributo.³⁰

4.1.5. Direitos fundamentais, tributação e proporcionalidade

Os direitos fundamentais, que se expressam por princípios, vinculam-se à máxima da proporcionalidade. Há uma relação íntima e necessária entre *direitos fundamentais e proporcionalidade*. Alexy já observou:

“a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade, e essa implica aquele. Afirmar que a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade significa que a proporcionalidade... decorre logicamente da natureza dos princípios, ou seja, que a proporcionalidade é deduzível dessa natureza. O Tribunal Constitucional Federal afirmou, em formulação um pouco obscura, que a máxima da proporcionalidade decorre, ‘no fundo, já da própria essência dos direitos fundamentais’ (BVerfGE 19, 342 (348-349); 65,1(44)).”³¹

²⁶ Cf. VOGEL, Klaus. “Der Finanz und Steuerstaat”. In: ISENSEE, Josef; e KIRCHHOF, Paul (ed.). *Handbuch des Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*. V. 1. Heidelberg: C. F. Müller, 1987, p. 1.174: “A estatalidade fiscal significa separação entre Estado e economia” (*Steuerstaatlichkeit bedeutet Trennung von Staat und Wirtschaft*).

²⁷ Cf. SPANNER, Hans. “Über Finanzreform und Bundesstaat”. *Festgabe für Theodor Maunz*, 1971, p. 388.

²⁸ Para o debate, no direito americano, sobre o poder de tributar como poder de destruir, vide pp. 29 e seguintes.

²⁹ Cf. BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda y Derecho*. V. 1. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, p. 194: “La más enérgica resistencia al poder de los despotas ha provenido, por lo general, de los contribuyentes.”

³⁰ É o caso de Engels: “Ora a propriedade privada é sagrada e então não há nenhuma propriedade pública e o Estado não tem o direito de cobrar imposto; ou o Estado tem esse direito e então a propriedade não é sagrada, pois a propriedade pública se coloca acima da privada e o Estado é o verdadeiro proprietário.” (“Denn entweder ist das Privateigentum heilig, so gibt es kein Nationaleigentum, und der Staat hat nicht das Recht, Steuern zu erheben; oder der Staat hat dies Recht, dann steht das Nationaleigentum über den Privateigentume, und der Staat ist der wahre Eigentümer”) (*Apud* J. LANG, “Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit”. *Steuer und Wirtschaft* 67 (2): 1990, cit., p. 111)

³¹ *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 116.

Por outro lado, como vimos, o tributo é o *preço da liberdade* e, por conseguinte, constitui restrição aos direitos fundamentais, designadamente à propriedade privada e aos frutos do trabalho. Sendo restrição aos direitos da liberdade o tributo fica sujeito à reserva da Constituição e da lei formal, que constituem os limites do poder de tributar. Tais limites, por seu turno, exibem também os seus limites, que os alemães chamam de “limites dos limites” (*Schranken-Schranken*).³² Entre os limites dos limites aparece a proporcionalidade (*Verhältnismässigkeit*) com todos os seus desdobramentos: princípios da determinação do fato gerador (*Tatbestandbestimmtheitsgrundsatz*)³³ da igualdade,³⁴ da proteção dos direitos de terceiros³⁵ e da tipicidade, com redução teleológica e analogia.³⁶

Da ambivalência do conceito de tributo surgem as colisões entre os direitos fundamentais do cidadão e o poder de tributar do Estado. Observa Alexy que “a constelação mais simples é caracterizada pela presença de apenas dois princípios e dois sujeitos de direito (Estado/cidadão)”.

A nova regra de combate ao abuso da forma jurídica se estrutura sob a inspiração do princípio da proporcionalidade, como passamos a examinar.

4.2. A norma geral antielisiviva

4.2.1. O abuso da forma jurídica

O abuso da forma jurídica se aproxima do abuso do direito³⁷ e tem inúmeras configurações.

No plano do Direito Tributário, o abuso de forma pode ser *institucional*, quando praticado pelo próprio Estado, como ocorre no uso exagerado da redução teleológica, ou *individual*, quando praticado pelo contribuinte.³⁸ Interessa-nos, aqui, o

³² Diz Alexy que os “direitos fundamentais são restrições a sua restrição e restringibilidade” (*Beschränkungen ihrer Einschränkung und Einschränkungbarkeit*), eis que “não apenas estão restringidos e são restringíveis, mas também a sua restrição e restringibilidade são restringidas” (*Theorie der Grundrechte*. Frankfurt: Suhrkamp, 1986, p. 267).

³³ DRÜEN, Klaus-Dieter. “Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung”. *Steuer und Wirtschaft* 2008 (2) 158: “O limite dos limites mais geral e significativo praticamente é para o legislador a reserva da lei proporcional.” (“Die allgemeine und zugleich praktisch bedeutsamste Schranken-Schranke für den Gesetzgeber ist der Vorbehalt des verhältnismässigen Gesetzes”)

³⁴ DRÜEN, Klaus-Dieter. “Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung”. *Steuer und Wirtschaft* 2008 (2), p. 159.

³⁵ HENSEL, Albert. “Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung”. *Festgabe für E. Zitelmanns*, 1923, p. 217 se referia à “igualdade entre vizinhos” (*Nachbargleichheit*), que deve ser preservada pela tributação; HEY, Johanna. “Spezialgesetzliche Missbrauchgesetzgebung aus steuersystematischer, Verfassungs- und europarechtlicher Sicht”. *Steuer und Wirtschaft* 2008 (2): 174 diz que as normas antielisivivas preservam a igualdade diante da carga tributária (*Leistungsgleichheit*) e servem para coarctar o “efeito da tributação sobre os bobos” (*Dummensteuereffekt*), que a tanto equivaleria a incidência mais áspera para alguns menos espertos, que não abusariam da forma jurídica.

³⁶ Cf. J. HEY, Johanna. “Spezialgesetzliche Missbrauchgesetzgebung aus steuersystematischer, Verfassungs- und europarechtlicher Sicht”. *Steuer und Wirtschaft* 2008 (2): p. 175.

³⁷ Cf. MALHERBE, Jacques. “O Abuso de Direito. Uma Análise no Direito Comparado”. *Direito Tributário Atual* 22:30, 2008; TORRES, Ricardo Lobo. “O Abuso do Direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil”. In: GRUPPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 45.

³⁸ Cf. ENGLISCH, Joachim. “Verbot des Rechtsmissbrauchs-ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts”. *Steuer und Wirtschaft* 2009 (1):22.

abuso da forma jurídica praticado pelo contribuinte e combatido pelo art. 42 da AO77.

4.2.2. O abuso da forma jurídica e o princípio da proporcionalidade

A estrutura normativa do art. 42 do *Abgabenordnung* se organizou de acordo com os subprincípios ou máximas parciais da proporcionalidade. Alexy chama a proporcionalidade de “máxima” (*Grundsatz der Verhältnismässigkeit*), que se subdivide em “três máximas parciais” (*drei Teilgrundsätzen*), a saber: adequação (*Geeignetheit*), necessidade (*Erforderlichkeit*) e proporcionalidade em sentido estrito (*Verhältnismässigkeit im engeren Sinne*) ou exigência de ponderação (*Abwägungsgebot*).³⁹

O art. 42 da AO cuida da adequação (*Angemessenheit*) no parágrafo 1º, item 3 e no parágrafo 2º, item 1; da necessidade no parágrafo 2º, item 2, 1ª parte; e da ponderação no parágrafo 2º, item 2, parte final.

a) Adequação

O subprincípio ou máxima parcial da adequação aparece:

a) no parágrafo 1º, item 3, que prevê o surgimento da pretensão se houver abuso de forma jurídica, “como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada” (*wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht*);

b) no parágrafo 2º, item 1, que define: “há abuso quando for escolhida uma forma jurídica inadequada que resulte, para o contribuinte ou um terceiro, numa vantagem não prevista em lei, em comparação com a forma adequada”.

A adequação nos termos do art. 42 significa coincidência entre forma e conteúdo ou ajustamento entre os conceitos e institutos de Direito Civil e a finalidade econômica dos negócios desenvolvidos pelo contribuinte. As relações entre o Direito Civil e o Direito Tributário não implicam superioridade (*Vönanng*), mas mera precedência do Direito Civil, como já disse o Tribunal Constitucional da Alemanha.⁴⁰

O contribuinte tem plena liberdade para conduzir os seus negócios do modo que lhe aprouver. O combate à elisão não pode significar restrições ao planejamento tributário. O campo da liberdade de iniciativa é ponto de partida para a vida econômica e não pode sofrer interferências por parte do Estado.⁴¹ O contribuinte é livre para optar pela estruturação dos seus negócios e pela formatação da sua empresa da forma que lhe permita a economia do imposto. Como diz J. Hey, “não há nenhum dever patriótico que leve alguém a pagar o imposto mais alto”.⁴²

³⁹ *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt: Suhrkamp, 1986, p. 100. Virgílio Afonso da Silva, na sua tradução (*Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 116), opta por máxima e máximas parciais e traduz *Geeignetheit* por adequação, terminologia que vamos seguindo.

⁴⁰ Vide nota 15.

⁴¹ Cf. DRÜEN, *op. cit.*, p. 154.

⁴² *Op. cit.*, p. 169.

O equilíbrio entre forma jurídica e conteúdo econômico, assunto dos mais difíceis da dogmática tributária, deve ser procurado através da metodologia da interpretação e da teoria dos princípios.⁴³

b) *Necessidade*

A máxima parcial da necessidade, que compõe a proporcionalidade, apresenta características específicas no tema do abuso da forma jurídica.

No Direito Tributário, em geral o Estado não pode estabelecer normas jurídicas fundadas na necessidade, pois a regra de incidência dos impostos não é finalística, como a dos incentivos.⁴⁴

Já no que concerne à temática da elisão, a prova pelo contribuinte da necessidade negocial ou econômica na estruturação da atividade empresarial se torna indispensável para que se possa coarctar a suspeita de abuso de forma, pois o Fisco tem apenas o poder de verificação (*Verifikationsverwaltung*),⁴⁵ ao contrário do contribuinte, que conduz o procedimento abusivo e elisivo.⁴⁶ O art. 42, parágrafo 2º, estampa dois comandos para caracterizar o *Missbrauch*: (a) proíbe que o contribuinte ou terceiro obtenha com a forma inadequada uma vantagem tributária não prevista em lei comparada com a escolha da forma adequada (item 1); e (b) excepciona o caso em que o contribuinte comprove que a escolha encontrou fundamentos não tributários (*aussersteuerliche Gründe*) (item 2).

A definição da adequação, portando, exige a prova da necessidade negocial ou econômica, como sempre prevaleceu no Direito alemão e também no americano (*business purpose test*).⁴⁷

c) *Proporcionalidade em sentido estrito ou ponderação*

Novidade trazida pelo art. 42, parágrafo 2º, item 2, foi a exigência de ponderação - que é a terceira máxima parcial da proporcionalidade - entre a necessidade negocial ou não tributária e o quadro geral das circunstâncias ou das relações (*Gesamtbild der Verhältnisse*). O interesse negocial deve ser sopesado com os outros interesses da empresa, a ver se realmente prepondera o fundamento econômico.⁴⁸ Diz Lang que o plano global (*Gesamtplan*) compreende o conjunto dos negócios e das atividades do obrigado (*Gesamtheit der Geschäfte und Handlung*), que leve à sua formatação material (*sachlichen Gestaltungszusammenhang*).⁴⁹

⁴³ Cf. ÁVILA, Humberto. "Distinção entre Princípio e Regras e a Redefinição do Dever de Proporcionalidade". *Revista de Direito Administrativo* 215:176, 1999.

⁴⁴ Cf. DRÜEN, *op. cit.*, p. 154.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 154.

⁴⁶ Observa H. HEY que as normas antielisivas são expressões da consideração econômica (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*) e, portanto, da capacidade contributiva e da finalidade fiscal (*Fiskalzwecknormen*).

⁴⁷ 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, pp. 13-50.

⁴⁸ Cf. J. ENGLISCH, *op. cit.*, p. 9.

⁴⁹ In: TIPKE/LANG. *Steuerrecht*. Köln: O. Schmidt, 2008, p. 164.

4.3. As normas especiais antielisivas

4.3.1. Conceito

As normas especiais antielisivas vêm crescendo extraordinariamente nas últimas décadas, principalmente no Direito Internacional Tributário. O seu objetivo é o de fechar ou dar consistência às normas gerais antielisivas, que são ambíguas e analógicas. Fechar o ordenamento jurídico através de *Spezialklauseln*, porém, observa Tipke,⁵⁰ é um ideal inalcançável. O emprego das presunções e das ficções seria outro meio para o fechamento das cláusulas antielisivas, mas acabam por contrastar com os ideais de justiça fiscal, máxime com o princípio da capacidade contributiva.

O Direito Internacional Tributário é o ramo que mais se aproximou do fechamento dos conceitos através de cláusulas especiais. Na temática do *treaty shopping*, por exemplo, o requisito adicional do beneficiário começa a ser desenhado.⁵¹ As cláusulas específicas no campo dos preços de transferência se corporificam nos métodos e nas presunções adotadas pela Lei 9.430/1996, que são normas de concretização do princípio *arm's length*. As regras de CFC (*controlled foreign corporation*) se espalharam por toda parte, chegando inclusive ao Brasil pela Lei Complementar 104/2001, que introduziu a cláusula específica no art. 43, parágrafo 2º, do CTN para alcançar os lucros das controladas no estrangeiro.⁵²

4.3.2. A nova regra do Código Tributário da Alemanha (art. 42, parágrafo 1º, item 2)

A modificação introduzida em 2008 no art. 42, parágrafo 1º, item 2, tem o seguinte teor: “Se o fato gerador de uma regra de uma lei tributária específica servir para evitar a elisão, então deverá determinar as consequências jurídicas daquela prescrição.”

De observar que a novidade legislativa não trouxe uma regra específica antielisiva, senão que estampou uma *regra geral sobre as regras específicas antielisivas*. É uma sobrenorma com relação às normas de fechamento dos conceitos jurídicos.

Parte substancial da doutrina alemã entende que tal regra é confusa e desnecessária.⁵³ A jurista Johanna Hey, em artigo concentrado no exame das normas específicas antielisivas, diz que a pluralidade de tais regras acaba por engordar a lei e aumentar a complexidade do direito tributário,⁵⁴ afrontando contraditoriamente a segurança jurídica e o Estado de Direito, que lhes cabia preservar.⁵⁵

O sentido do art. 42, parágrafo 1º, item 2, é o de exigir que as normas especiais antielisivas contenham o *Tatbestand* (o preceito ou a hipótese de incidência) e também a *Rechtsfolge* (a consequência jurídica). Não podem utilizar, ao contrário do

⁵⁰ *Die Steuerrechtsordnung*, cit., p. 1.332.

⁵¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento Fiscal através de Acordo de Bitributação Treaty Shopping*. São Paulo: RT, 1995, p. 179.

⁵² Cf. MACIEL, Taísa Oliveira. *Tributação dos Lucros das Controladas e Coligadas Estrangeiras*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

⁵³ LANG (*In: TIPKE/LANG, op. cit.*, p. 162) afirma que “a relação da norma geral com a cláusula especial não é clara”.

⁵⁴ *Op. cit.*, p. 168.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 177.

que acontece com as normas gerais antielisivas, a analogia e a redução teleológica.⁵⁶ Se a norma tributária específica não fixar a consequência jurídica (*Rechtsfolge*), então se caracterizará a falta de adequação prevista no art. 42, parágrafo 2º, item 1, por aplicação do princípio da proporcionalidade (*Verhältnismäßigkeitsprinzip*) e da tipicidade (*Typisierung*).⁵⁷

5. Conclusão

Conclui-se, pois, que a modificação do art. 42 do Código Tributário da Alemanha trouxe notável progresso para a temática das normas antielisivas. O seu grande mérito foi aproximar o combate à elisão abusiva da teoria dos direitos fundamentais, pela extraordinária relevância que atribuiu ao princípio da proporcionalidade.

É bem verdade que o novo texto despertou dúvidas na sua interpretação e apresenta lacunas, o que exigirá no futuro a interferência da jurisdição constitucional e do Tribunal Europeu.

Resta iniciar no Brasil a discussão sobre o texto germânico, a ver até que ponto pode ele fornecer subsídios para a interpretação das normas antielisivas trazidas pela Lei Complementar 104/2001, que até hoje aguardam a interpretação do Supremo Tribunal Federal e a atenção da doutrina.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 175.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 176.