

PUCRS

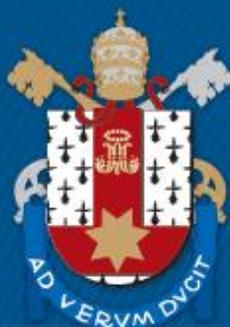
PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU*
DOUTORADO EM DIREITO

DIEGO GALBINSKI

ELEMENTOS PARA UMA TEORIA SISTEMÁTICA DA ELISÃO TRIBUTÁRIA

Porto Alegre
2016

PÓS-GRADUAÇÃO - *STRICTO SENSU*



Pontifícia Universidade Católica
do Rio Grande do Sul

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU*
DOUTORADO EM DIREITO

DIEGO GALBINSKI

**ELEMENTOS PARA UMA TEORIA SISTEMÁTICA
DA ELISÃO TRIBUTÁRIA**

Porto Alegre

2016

Catálogo na Fonte

G148e Galbinski, Diego

Elementos para uma teoria sistemática da elisão tributária. / Galbinski, Diego; Orientação: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira. – Porto Alegre: PUCRS, Programa de Pós-Graduação em Direito, Doutorado em Direito, 2016.
173 f.

Tese (doutorado) – Pontifícia Universidade do Rio Grande do Sul, 2016.

Referência: 150 – 173 f.

1. Direito – Direito Tributário. 2. Direito Tributário – Teoria Sistemática - Fundamentos. 3. Direito Tributário – Teorias da Justiça. 4. Direito Tributário – Teoria da Argumentação Jurídica. I. Silveira, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. II. Título.

CDU: 34

Bibliotecária responsável: Márcia Flores da Silva, CRB -10/1477

DIEGO GALBINSKI

**ELEMENTOS PARA UMA TEORIA SISTEMÁTICA
DA ELISÃO TRIBUTÁRIA**

Tese apresentada como requisito para
obtenção de grau de Doutor pelo Programa
de Pós-Graduação da Faculdade de Direito
da Pontifícia Universidade Católica do Rio
Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira
Orientador (período sanduíche): Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön

Porto Alegre
2016

DIEGO GALBINSKI

**ELEMENTOS PARA UMA TEORIA SISTEMÁTICA
DA ELISÃO TRIBUTÁRIA**

Tese de Doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, como requisito para a obtenção do título de Doutor em Direito.

Aprovada em 31 de março de 2016.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos Alberto Molinaro

Prof. Dr. Juarez Freitas

Prof. Dr. Arthur Maria Ferreira Neto

Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira
(Orientador)

Porto Alegre
2016

Para
a minha filha, *Laura*, a minha esposa, *Larissa*,
o meu pai, *Simão (in memoriam)*, e a minha mãe, *Yone*.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer o apoio intelectual e pessoal para o início, o desenvolvimento e a conclusão da pesquisa do meu orientador, *Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira*, e do meu orientador no período sanduíche, *Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön*.

Agradeço, profundamente, a oportunidade, o financiamento e o apoio para a pesquisa no exterior do *Prof. Dr. Ingo W. Sarlet*, Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul.

Não poderia deixar de gratular o Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, na pessoa do *Prof. Dr. Ingo W. Sarlet*, o Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, na pessoa do *Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön*, e a Coordenação de Aperfeiçoamento de Nível Superior, na pessoa do *Dr. Martonio Mont'Alverne Barreto*.

Gostaria de fazer um agradecimento especial a *Galbinski Advogados*, na pessoa do meu sócio e irmão, *Isar M. Galbinski, LL.M.* Sem o seu apoio e compreensão, não teria sido possível concluir a pesquisa.

Ao *Prof. Dr. Juarez Freitas*, *Prof. Dr. Carlos Alberto Molinaro*, *Prof. Dr. Thadeu Weber*, *Prof. Dr. Eugênio Facchini Neto*, *Profa. Dra. Regina Linden Ruaro*, *Prof. Dr. Ricardo Aronne*, *Prof. Dr. José Maria Rosa Tesheiner* e *Prof. Dr. Fábio Siebeneichler de Andrade*, rendo todas as minhas homenagens.

Por fim, gostaria de agradecer a Secretária do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, na pessoa da *Sr^a. Caren Klinger*, e a Secretária do Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, na pessoa da *Sra. Gabriele Auer*.

A interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação.

(Juarez Freitas)

RESUMO

Em face da crise paradigmática, a teoria sistemática da elisão tributária propõe modelos de problemas e de soluções para o fenômeno jurídico da elisão tributária com base na inferência por analogia do *direito fundamental da liberdade fiscal*. Na condição de direito fundamental não enumerado, a liberdade fiscal tem uma *dimensão objetiva*, que se desdobra em deveres de interpretação conforme e de proteção, e um *suporte fático ilimitado*, que permite a prática de relações econômicas neutras na maior medida possível. À luz do princípio da capacidade contributiva, o sistema tributário brasileiro dispõe restrições legislativas da liberdade fiscal através de regras específicas de antielisão tributária e da cláusula geral de antielisão tributária. Para reduzir a discricionariedade da administração e da jurisdição nos casos difíceis de elisão tributária, o *sistema móvel de antielisão tributária* surge como terceira via possível às restrições legislativas da liberdade fiscal.

Palavras-chave: Teoria dos Paradigmas. Teoria Sistemática do Direito. Teoria Sistemática do Direito Tributário. Teoria dos Direitos Fundamentais. Teorias da Justiça. Teoria da Argumentação Jurídica. Direito Tributário

ABSTRACT

In contempt of the paradigmatic crisis, the systematic theory of tax avoidance is a particular case of systematic theory of Tax Law. It proposes models of problems and solutions for legal phenomenon of tax avoidance from the inference by analogy of the *fundamental right of tax freedom*. In addition to a subjective dimension, this unenumerated right has an objective dimension, which unfolds in interpretative and protection duties, and a broad statement of facts, which permits the practice of neutral economic relations to the greatest extent possible. Based on the principle of ability to pay, the Brazilian tax system restricts the fundamental right of tax freedom by specific anti-avoidance rules and general anti-avoidance rule. Mobile anti-avoidance rules arise as a third way to promote the stability and predictability values and to reduce the administrative and judiciary discretions.

Keywords: Theory of Paradigms. Systematic Theory of Law. Systematic Theory of Tax Law. Theory of Fundamental rights. Theories of Justice. Theory of Legal Argumentation. Tax Law

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 DA IMPORTÂNCIA DO TEMA.....	10
1.2 DA FORMULAÇÃO DO PROBLEMA	12
1.3 DOS OBJETIVOS	15
1.4 DAS HIPÓTESES	16
1.5 DAS JUSTIFICATIVAS	17
1.6 DA BASE TEÓRICA.....	19
1.7 DA METODOLOGIA.....	21
2 DA CRISE DO PARADIGMA DA ELISÃO TRIBUTÁRIA	24
2.1 DA FASE PARADIGMÁTICA DA ELISÃO TRIBUTÁRIA	24
2.1.1. Uma aproximação à teoria dos paradigmas	24
2.1.2 Da teoria dos paradigmas e ciência do direito	28
2.1.3 Da teoria dos paradigmas e direito tributário	32
2.1.4 Do paradigma científico de elisão tributária	35
<i>2.1.4.1 Do conceito jurídico de elisão tributária</i>	<i>35</i>
2.2 DA FASE PÓS-PARADIGMÁTICA DA ELISÃO TRIBUTÁRIA	40
2.2.1 Da cláusula geral de antielisão tributária	40
2.2.2 Do direito privado e direito tributário	43
<i>2.2.2.1 Do princípio da prioridade do direito privado</i>	<i>44</i>
<i>2.2.2.2 Do princípio da autonomia do direito tributário</i>	<i>48</i>
<i>2.2.2.3 Do princípio da prioridade dos direitos fundamentais</i>	<i>52</i>
2.2.3 Da força persuasiva da teoria sistemática	55
3 DOS ELEMENTOS PARA UMA TEORIA SISTEMÁTICA DA ELISÃO TRIBUTÁRIA 59	
3.1 DO DIREITO FUNDAMENTAL DA LIBERDADE FISCAL.....	59
3.1.1 Da fonte em sentido débil da elisão tributária	59
3.1.2 Da fonte em sentido forte da elisão tributária	60
<i>3.1.2.1 Da abertura material dos direitos fundamentais</i>	<i>60</i>
<i>3.1.2.1.1 No direito constitucional norte-americano</i>	<i>62</i>
<i>3.1.2.1.2 No direito constitucional brasileiro</i>	<i>64</i>
<i>3.1.2.2 Do direito fundamental da liberdade fiscal</i>	<i>66</i>
3.2 DA DIMENSÃO OBJETIVA DA LIBERDADE FISCAL	69

3.2.1 Da dimensão objetiva dos direitos fundamentais	69
3.2.1.1. <i>Do dever de interpretação conforme</i>	69
3.2.1.2 <i>Dos deveres de proteção.....</i>	73
3.2.2 Da dimensão objetiva da liberdade fiscal	76
3.2.2.1 <i>Do dever de interpretação conforme</i>	76
3.2.2.2 <i>Dos deveres de proteção.....</i>	80
3.3 DOS LIMITES JURÍDICOS DA LIBERDADE FISCAL.....	82
3.3.1 Do suporte fático da liberdade fiscal.....	82
3.3.2 Dos limites jurídicos dos direitos fundamentais	83
3.3.3 Das restrições legislativas da liberdade fiscal.....	85
3.3.3.1 <i>No âmbito do direito comparado.....</i>	85
3.3.3.2 <i>No âmbito do direito brasileiro</i>	86
3.3.4 Dos casos difíceis de elisão tributária	88
3.3.5 Do sistema móvel de antielisão tributária	91
CONCLUSÃO.....	95
REFERÊNCIAS	113

1 INTRODUÇÃO

1.1 DA IMPORTÂNCIA DO TEMA

A partir da codificação do direito tributário, a ciência do direito tributário brasileiro reconheceu a força persuasiva comparativamente maior da teoria formalista da elisão tributária, que passou a ser assimilada como teoria bem sucedida até alcançar o status de paradigma.¹ Na condição de paradigma da elisão tributária, a teoria formalista da elisão tributária forneceu modelos cognitivos e normativos para a ciência do direito tributário brasileiro, até a codificação da cláusula geral que atribuiu competência para a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador.²

Após a codificação da cláusula geral que atribuiu competência para a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador, a ciência do direito tributário brasileiro começou a

¹ PINTO, Bilac. Isenção fiscal. Fato gerador do imposto. Isenções pessoais e reais. Realidade econômica contra forma jurídica. Evasão fiscal. *Revista Forense*. Rio de Janeiro: Forense, ano XLVII, n. 132, 1950. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952. PINTO, Bilac. *Estudos de Direito Público*. Rio de Janeiro: Forense, 1953. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O princípio da legalidade ou da reserva da lei na tributação. *Justitia*. São Paulo: Ministério Público de São Paulo, n. 47, out./nov./dez. 1964. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1970. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. Lael: São Paulo, 1971. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980. XAVIER, Alberto. Liberdade fiscal, simulação e fraude no direito brasileiro. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano IV, n. 11-12, jan./jun. 1980. MALERBI, Diva. *Elisão tributária*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984. BARRETO, Aires F. Liberdade de contratar e tributação. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 44, ano 12, abr./jun. 1988. CANTO, Gilberto de Ulhoa. Elisão e evasão fiscal. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Resenha Tributária: São Paulo, v. 13, 1988. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e evasão fiscal. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Resenha Tributária: São Paulo, v. 13, 1988. XAVIER, Alberto. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

² Código Tributário Nacional, Art. 116, parágrafo único, na redação da Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001: “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável. 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 em lei ordinária.”

desconfiar não só dos modelos de problemas, mas também dos modelos de soluções do paradigma científico da elisão tributária. Em resposta à crise paradigmática, a teoria antiformalista do direito tributário reformulou sua teoria da elisão tributária para persuadir a ciência do direito tributário brasileiro que o paradigma científico da elisão tributária deveria ser substituído ou superado.³

Com base na interpretação da cláusula geral, a teoria antiformalista da elisão tributária propõe que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador na presença de abuso de direito ou de substância sobre forma. Os juristas que são a favor do ponto de vista da teoria antiformalista pressupõem que o princípio jurídico da capacidade contributiva e os respectivos valores jurídicos da igualdade, da justiça e da solidariedade têm prioridade absoluta sobre os demais princípios e valores jurídicos do sistema tributário brasileiro.⁴

Em resposta à teoria antiformalista, a teoria formalista da elisão tributária propõe que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador na presença de simulação absoluta ou relativa. Ao contrário dos juristas que são a favor do ponto de vista da

³ Durante a fase pré-paradigmática, a teoria antiformalista da elisão tributária foi desenvolvida por juristas como A. Araújo Falcão, F. A. Albino de Oliveira, G. W. Rothmann e J. Barbosa Nogueira. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Edições Financeiras, 1964. OLIVEIRA, Fernando A. Albino de. A chamada interpretação econômica no Direito Tributário: posição da doutrina e do Código Tributário Nacional. *Revista de Direito Público*, n. 18, 1971. ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano XI, n. 8, 1972. NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A interpretação econômica do Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

⁴ CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. Da desconsideração de atos ou negócios jurídicos pela autoridade administrativa. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 68, mai. 2001. GRECO, Marco Aurélio. *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “interpretação econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. GODOI, Marciano Seabra. A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 79, abr. 2002. TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Temas de interpretação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. FURLAN, Anderson. *Elisão fiscal*. Coimbra: Almedina, 2007. REIS, Elcio Fonseca. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010. TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

teoria antiformalista, os juristas que são a favor do ponto de vista da teoria formalista pressupõem que o princípio jurídico da legalidade tributária e os respectivos valores jurídicos da segurança, da liberdade e da propriedade têm prioridade absoluta sobre os demais princípios e valores jurídicos do sistema tributário brasileiro.⁵

1.2 DA FORMULAÇÃO DO PROBLEMA

A despeito de concorrerem entre si, a teoria antiformalista da elisão tributária concorda com a teoria formalista da elisão tributária que a lacuna aparente da lei tributária constitui a fonte jurídica da elisão tributária. Do ponto de vista das duas teorias, o fenômeno jurídico da elisão tributária é toda e qualquer ação que evita, reduz ou retarda a obrigação tributária por meio de atos ou negócios jurídicos antes da ocorrência do fato gerador *com base na lacuna da lei*.

Em vez da mera articulação de teorias, a teoria dos paradigmas explica que a transição do paradigma em crise para o novo paradigma ocorre por meio da *substituição ou superação de teorias*.⁶ No caso particular da elisão tributária, o novo

⁵ BIANCO, João Francisco. Norma geral antielisão. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento tributário e a Lei Complementar 104. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão fiscal ante a Lei Complementar n. 104. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001. ROLIM, João Dácio. *Normas antielísivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como limitador do poder da administração. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielísiva*. São Paulo: Dialética, 2001. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário. Elisão e evasão fiscal. Simulação. Abuso de forma. Interpretação econômica. Negócio jurídico indireto. Norma antielísiva. AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (Org.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Celso Ribeiro Bastos Editor, 2002. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. AMARAL, Gustavo da Silva. *Elisão fiscal e norma geral antielísiva*. Porto Alegre: IOB-Thomson, 2004. MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento fiscal e crime fiscal na atividade do contabilista. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. CAVALI, Marcelo Costenaro. *Cláusulas gerais antielísivas*. Coimbra: Almedina, 2006. CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

⁶ De acordo com a teoria dos paradigmas, a ciência não evolui por adição ou correção de teorias, mas por alternância entre fases normais e revolucionárias, que culminam com a substituição ou a superação do paradigma em crise por um novo paradigma. Na fase paradigmática do progresso

paradigma poderá ocupar um nível mais elevado que o paradigma em crise e sintetizar teorias de nível inferior, como as teorias concorrentes da fase pós-paradigmática.⁷

No intercâmbio dialético de teorias incomensuráveis, a força persuasiva das teorias concorrentes pode ser medida e comparada conforme a *ideia de coerência do sistema jurídico*. De uma maneira geral, a ideia de coerência do sistema jurídico mede e compara a força persuasiva de uma teoria com base em quatro critérios: *compreensibilidade, funcionalidade, conectividade e sustentabilidade*.⁸

A *compreensibilidade* constitui o critério que dispõe no sentido de que a força persuasiva de uma teoria é diretamente proporcional a sua capacidade de fornecer modelos de problemas e de soluções. A *funcionalidade* constitui o critério que dispõe no sentido de que a força persuasiva de uma teoria é diretamente proporcional a sua capacidade de reconhecer argumentos e contra-argumentos. A *conectividade* constitui o critério que dispõe no sentido de que a força persuasiva de uma teoria é diretamente proporcional a sua capacidade de derivar premissas por analogia.

científico, o paradigma é a teoria reconhecida universalmente que fornece modelos de problemas e de soluções para determinada comunidade de cientistas. KUHN, Thomas. *The structure of scientific revolutions*. 4. ed. Chicago: University of Chicago Press, 2012.

⁷ “[...] a new theory does not have to conflict with any of its predecessors. [...] the new theory might be simply a higher level theory that those known before, one that linked together a whole group of lower level theories without substantially changing any.” KUHN, 2012, p. 94. Tradução livre do original: “[...] uma nova teoria não tem de entrar em conflito com qualquer de suas predecessoras. [...] a nova teoria poderia ser simplesmente de um nível mais elevado do que aquelas anteriormente conhecidas, com a capacidade de integrar um conjunto inteiro de teorias de nível inferior, sem modificar substancialmente nenhuma delas.” A favor da recepção da teoria dos paradigmas, no âmbito da ciência do direito, vide: AARNIO, Aulis. Paradigms in legal dogmatics towards a theory of change and progress in legal science. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed). *Theory of legal science*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1983. BROEKMAN, Jan M. Changes of paradigm in the law. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed). *Theory of legal science*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1983. HANSSON, Bengt. Recent trends in the Philosophy of Science. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed). *Theory of legal science*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1983. PUCEIRO, Enrique Zuleta. Legal dogmatics as a scientific paradigm. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed). *Theory of legal science*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1983. AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of law*. Dordrecht et al.; Springer, 2011.

⁸ “As we said above, a dispute consists in a dialectical exchange of theories. Victory goes to the party providing a theory that is better than any theory of the adversary. The criterion to measure the comparative strength of competing theories will be the idea of coherence.” SARTOR, Giovanni. Teleological arguments and theory-based dialectics. *Artificial Intelligence and Law*. The Netherlands: Kluwer Law International, v. 10, 2002, p. 103. Tradução livre do original: “Como nós dizemos acima, uma disputa consiste em um intercâmbio dialético de teorias. A vitória vai para a parte que fornece uma teoria que seja melhor do que qualquer teoria do adversário. O critério para medir a força comparativa de teorias concorrentes será a ideia de coerência.”

Finalmente, a *sustentabilidade* constitui o critério que dispõe no sentido de que a força persuasiva de uma teoria é diretamente proporcional a sua capacidade de fornecer consistência para as premissas.⁹

Com base nos quatro critérios, a força persuasiva de uma teoria que propõe modelos cognitivos e normativos para o fenômeno jurídico da elisão tributária conforme a teoria antiformalista do direito tributário não parece ser comparativamente maior que a força persuasiva de uma teoria que propõe modelos cognitivos e normativos para o fenômeno jurídico da elisão tributária conforme a teoria formalista do direito tributário. Enquanto os modelos de problemas e de soluções da teoria formalista da elisão tributária presumem que o princípio jurídico da legalidade tributária seja hierarquicamente superior à capacidade contributiva, os modelos de problemas e de soluções da teoria antiformalista da elisão tributária presumem que o princípio jurídico da capacidade contributiva seja hierarquicamente superior à legalidade tributária.

Ao contrário da teoria formalista do direito tributário, que pressupõe a ideia de sistema jurídico desenvolvida pela jurisprudência dos conceitos, e da teoria antiformalista do direito tributário, que pressupõe a ideia de sistema jurídico desenvolvida pelo pensamento da jurisprudência dos interesses, a teoria sistemática do direito tributário pressupõe a ideia de sistema jurídico desenvolvida pelo pensamento da jurisprudência dos valores.¹⁰ Como ordem de princípios jurídicos, a teoria sistemática do direito tributário conclui que o sistema tributário é subsistema jurídico orientado não só a princípios formais, como o *princípio da legalidade tributária*, mas também a princípios materiais, como o *princípio da capacidade*

⁹ CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 246.

¹⁰ LARENZ, Karl. Grundformen Wertorientierten Denkes in der Jurisprudenz. WILBURG, Walter (Hrsg.). *Walter Wirburg zum 70. Geburtstag*. Graz: Leykam, 1975. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*. 2. ed. Berlin: Duncker und Humblot, 1983b. LOSANO, Mario G. *Sistema e struttura nel Diritto*. Milano: Giuffrè, 2002. LOSANO, Mario G. *Das Systemdenken in den Romanischen Ländern und die Rezeption des Buches von Canaris*. HELDRICH, Andreas; JÜRGEN, Prölss; KOLLER, Ingo (Hrsg.). *Festschrift für Claus-Wilhelm Canaris zum 70. Geburtstag*. München: C. H. Beck, 2007. FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do Direito*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. CANARIS, Claus-Wilhelm; LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 4. ed. Berlin et al.; Springer, 2013.

contributiva, que devem ser aplicados na medida das possibilidades fáticas e jurídicas à luz do princípio da proporcionalidade.¹¹

1.3 DOS OBJETIVOS

Portanto, o objetivo principal da tese será o desenvolvimento de modelos cognitivos e normativos para o fenômeno jurídico da elisão tributária conforme a teoria sistemática do direito tributário. A teoria sistemática do direito tributário é caso particular da teoria sistemática do direito, que ordena e sistematiza o direito tributário com base na teoria dos direitos fundamentais, na teoria da justiça e na teoria da argumentação.

Além deste objetivo principal, o primeiro objetivo específico da tese será o desenvolvimento da fonte em sentido forte do fenômeno jurídico da elisão tributária como *direito fundamental da liberdade fiscal*. O segundo objetivo específico da tese será o desdobramento da dimensão objetiva do direito fundamental da liberdade fiscal em *deveres de interpretação conforme e de proteção*.

O terceiro objetivo específico da tese será a releitura das regras específicas de antielisão tributária e da cláusula geral de antielisão tributária como *restrições legislativas da liberdade fiscal*. O último objetivo específico da tese será a recomendação de uma terceira via possível às restrições legislativas da liberdade fiscal: o *sistema móvel de antielisão tributária*.

¹¹ TIPKE, Klaus. Chaos, Konglomerat oder System? Systembildung in der Jurisprudenz. *Steuer und Wirtschaft*. Köln: Schmidt (Otto), 1971, 2. KIRCHHOF, Paul. Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung. *Steuer und Wirtschaft*. Köln: Schmidt (Otto), 1996, 3. KIRCHHOF, Paul. Die Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht. *Steuer und Wirtschaft*. Köln: Schmidt (Otto), 2000, 316. BIRK, Dieter. Ordnungsmuster im Steuerrecht. Prinzipien, Maßstäbe und Strukturen. RÖDDER, Thomas; SPINDLER, Wolfgang; TIPKE, Klaus (Hrsg.). *Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag*. Köln: Schmidt (Otto), 2009. CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. BIRK, Dieter. Ungerechte an der Steuergerechtigkeit. *Steuer und Wirtschaft*. Köln: Schmidt (Otto), 2011, 354. DRÜEN, Klaus-Dieter. Über Theorien im Steuerrecht. TIPKE, Klaus (Hrsg.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag*. Köln: Schmidt (Otto), 2011b. MÖSSNER, Jörg Manfred. Prinzipien im Steuerrecht. TIPKE, Klaus (Hrsg.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag*. Köln: Schmidt (Otto), 2011. TIPKE, Klaus. Steuerrecht als Wissenschaft. TIPKE, Klaus (Hrsg.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag*. Köln: Schmidt (Otto), 2011. DRÜEN, Klaus-Dieter. Systembildung und Systembindung im Steuerrecht. MELLINGHOFF, Rudolf (Hrsg.). *Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag*. Köln: Schmidt (Otto), 2011a. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. ed. Köln: Schmidt, 2012. TIPKE, Klaus. *Steuerrecht*. 21. ed. Köln: Schmidt (Otto), 2013.

1.4 DAS HIPÓTESES

1. A fonte em sentido forte da posição jurídica do particular de evitar, reduzir ou retardar a obrigação tributária por meio de atos ou negócios jurídicos antes da ocorrência do fato gerador não é a lacuna aparente da lei tributária, mas o *direito fundamental da liberdade fiscal*, que atribui a posição jurídica do particular de praticar operações econômicas neutras na maior medida possível.

2. O direito fundamental da liberdade fiscal constitui direito fundamental não enumerado que pode ser inferido por analogia a partir do direito geral de liberdade de ação com base na abertura material dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais.

3. O direito fundamental da liberdade fiscal tem uma dimensão objetiva que promove a posição jurídica do particular de praticar operações econômicas neutras na maior medida possível por meio do desdobramento de deveres jurídicos da administração, da legislação e da jurisdição.

4. O primeiro desdobramento da dimensão objetiva do direito fundamental da liberdade fiscal é o *dever de interpretação conforme*, que atribui prioridade *prima facie* para a posição jurídica do particular de praticar operações econômicas neutras nos casos difíceis de elisão tributária.

5. O segundo desdobramento da dimensão objetiva do direito fundamental da liberdade fiscal são os *deveres de proteção*, como o princípio da legalidade tributária, que atribui o dever da administração, da legislação e da jurisdição de promover o estado ideal de coisas de que a lei formal deve prescrever, de forma expressa, casuística, completa e exclusiva, os efeitos dos atos ou negócios jurídicos para a relação jurídica de direito tributário.

6. Além de uma dimensão objetiva, o direito fundamental da liberdade fiscal tem um suporte fático ilimitado que deve ser cumprido na medida das possibilidades fáticas e jurídicas à luz do princípio da proporcionalidade.

7. As possibilidades jurídicas do suporte fático do direito fundamental da liberdade fiscal são os princípios de justiça fiscal que distribuem os encargos tributários em sociedade de recursos escassos com interesses diversos e antagônicos conforme os valores da igualdade e da solidariedade, a exemplo do princípio da capacidade contributiva.

8. Com base no princípio da capacidade contributiva, o sistema tributário brasileiro dispõe restrições legislativas da liberdade fiscal através de formulações de previsões normativas rígidas (*regras específicas de antielisão tributária*) e de pautas carecidas de preenchimento valorativo (*cláusula geral de antielisão tributária*).

9. No viés de técnica legislativa, o sistema móvel de antielisão tributária constitui uma terceira via possível às restrições legislativas da liberdade fiscal, que pode reduzir o grau de discricionariedade nos casos difíceis de elisão tributária, por meio da vinculação da administração e da jurisdição a princípios ou valores jurídicos previstos pela legislação *ex ante facto*.

1.5 DAS JUSTIFICATIVAS

Quando atribuiu competência para a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador, a cláusula geral de antielisão tributária levou a ciência do direito tributário brasileiro para a fase pós-paradigmática da elisão tributária. Em reação à multiplicação de anomalias, a teoria antiformalista do direito tributário reformulou sua teoria da elisão tributária para persuadir a ciência do direito tributário brasileiro que o paradigma científico da elisão tributária deveria ser substituído ou superado.

Todavia, os modelos cognitivos e normativos da teoria antiformalista da elisão tributária pressupõem que o sistema tributário é imóvel, a exemplo dos modelos de problemas e de soluções da teoria formalista da elisão tributária. Logo, não conseguem superar os problemas de operação dos modelos cognitivos e normativos da teoria formalista da elisão tributária, sobretudo no caso da colisão dos princípios jurídicos da capacidade contributiva e da legalidade tributária.

Ao invés da imobilidade do sistema tributário, a teoria sistemática da elisão tributária pressupõe a mobilidade do sistema tributário, no sentido de que os elementos do sistema tributário são princípios que devem ser aplicados na medida das possibilidades fáticas e jurídicas à luz do princípio da proporcionalidade.¹² A

¹² WILBURG, Walter. *Entwicklung eines beweglichen Systems im Bürgerlichen Recht*. Wien: Kienreich, 1950. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*. 2. ed. Berlin: Duncker und Humblot, 1983b. FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do*

teoria sistemática da elisão tributária é caso particular da teoria sistemática do direito tributário, que não hierarquiza *a priori* o princípio jurídico da legalidade tributária em posição superior à capacidade contributiva nem o princípio jurídico da capacidade contributiva em posição superior à legalidade tributária nas propostas de modelos de problemas e de soluções para o fenômeno jurídico da elisão tributária.¹³

Em relação à justificativa prática, é cada vez mais frequente a desconsideração de atos ou negócios jurídicos ora por abuso de direito, ora por substância sobre forma, ora por simulação absoluta, ora por simulação relativa. A pretexto de neutralizar os efeitos contingentes das regras específicas de antielisão tributária, a cláusula geral de antielisão tributária atribui discricionariedade em sentido forte para a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos conforme a tendência individualizadora do princípio da justiça.

Além de diminuir a segurança jurídica, a desvinculação à lei da autoridade administrativa causada pela pauta carecida de preenchimento valorativo aumenta a ineficiência econômica do sistema tributário. O estado democrático de direito é caso particular de estado fiscal que financia suas despesas por meio da arrecadação de tributos que distribui para toda a sociedade conforme o princípio da capacidade contributiva e os respectivos valores jurídicos da igualdade, da justiça e da solidariedade.¹⁴ Ao contrário do estado liberal de direito, o estado democrático de

Direito. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. CANARIS, Claus-Wilhelm; LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 4. ed. Berlin et al.; Springer, 2013.

¹³ TIPKE, Klaus. Chaos, Konglomerat oder System? Systembildung in der Jurisprudenz. *Steuer und Wirtschaft*. Köln: Schmidt (Otto), 1971, 2. KIRCHHOF, Paul. Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung. *Steuer und Wirtschaft*. Köln: Schmidt (Otto), 1996, 3. KIRCHHOF, Paul. Die Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht. *Steuer und Wirtschaft*. Köln: Schmidt (Otto), 2000, 316. BIRK, Dieter. Ordnungsmuster im Steuerrecht. Prinzipien, Maßstäbe und Strukturen. RÖDDER, Thomas; SPINDLER, Wolfgang; TIPKE, Klaus (Hrsg.). *Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag*. Köln: Schmidt (Otto), 2009. CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. BIRK, Dieter. Ungerechte an der Steuergerechtigkeit. *Steuer und Wirtschaft*. Köln: Schmidt (Otto), 2011, 354. DRÜEN, Klaus-Dieter. Über Theorien im Steuerrecht. TIPKE, Klaus (Hrsg.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag*. Köln: Schmidt (Otto), 2011b. MÖSSNER, Jörg Manfred. Prinzipien im Steuerrecht. TIPKE, Klaus (Hrsg.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag*. Köln: Schmidt (Otto), 2011. TIPKE, Klaus. Steuerrecht als Wissenschaft. TIPKE, Klaus (Hrsg.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag*. Köln: Schmidt (Otto), 2011. DRÜEN, Klaus-Dieter. Systembildung und Systembindung im Steuerrecht. MELLINGHOFF, Rudolf (Hrsg.). *Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag*. Köln: Schmidt (Otto), 2011a. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. ed. Köln: Schmidt, 2012. TIPKE, Klaus. *Steuerrecht*. 21. ed. Köln: Schmidt (Otto), 2013.

¹⁴ SCHUMPETER, Joseph. *Die Krise des Steuerstaats*. Graz et al.; Leuschner und Lubensky, 1918. ISENSEE, Josef. *Steuerstaat als Staatsform*. STÖDTER, Rolf; THIEME, Werner (Hrsg.). *Festschrift für Hans Peter Ibsen zum Siebzigsten Geburtstag*. Tübingen: Mohr, 1977. HEUN,

direito interfere cada vez mais nas decisões dos agentes econômicos, que planejam suas relações econômica para evitar, reduzir ou retardar a obrigação tributária na maior medida possível.¹⁵

Em comparação à cláusula geral, o sistema móvel é a técnica legislativa que pode neutralizar os efeitos contingentes das regras específicas de antelusão tributária sem negar a tendência generalizadora do princípio da justiça. No viés de técnica legislativa, o sistema móvel de antielusão tributária pode reduzir a discricionariedade da administração e da jurisdição por meio de vinculação a princípios ou valores previstos pela legislação *ex ante facto*.¹⁶

1.6 DA BASE TEÓRICA

Na teoria sistemática do direito tributário, o ponto de partida da ordenação e da sistematização do direito tributário é a *teoria dos direitos fundamentais*, que ordena e sistematiza os precedentes dos tribunais constitucionais em matéria de direitos, de liberdades e de garantias fundamentais com base na teoria analítica do direito. Nas principais decisões dos tribunais constitucionais, os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais são analisados como *normas com estrutura de princípio*, no sentido de que prescrevem obrigações *prima facie* que devem ser

Werner. Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in Theoretischer und Tatsächlicher Hinsicht. SACKSOFSKY, Ute; WIELAND, Joachim (Hrsg.). *Von Steuerstaat zum Gebührenstaat*. Baden-Baden: Nomos, 2000. WIENBRACKE, Mike. *Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr*. Berlin: Duncker und Humblot, 2004.

¹⁵ HEY, Johana. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Schmidt (Otto), 2002.

¹⁶ WILBURG, Walter. *Entwicklung eines Beweglichen Systems im Bürgerlichen Recht*. Wien: Kienreich, 1950. CANARIS, Claus-Wilhelm. Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz. 2. ed. Berlin: Duncker und Humblot, 1983b. BYDLINSKI, Franz; KREJCI, Heinz; BERND, Schilcher; STEININGER, Viktor. *Das bewegliche System im geltenden und künftigen Recht*. Wien et al.; Springer, 1986. BYDLINSKI, Franz. *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*. Wien et al.; Springer, 1991. WESTERHOFF, Rudolf. *Die Elemente des beweglichen Systeme*. Berlin: Duncker und Humblot, 1991. MICHAEL, Lothar. *Der allgemeine Gleichheitssatz als Methodennorm komparativer Systeme*. Berlin: Duncker und Humblot, 1997. PETERSEN, Jens. *Unternehmenssteuerrecht und bewegliches System*. Berlin: Dunkler und Humboldt, 1999. SCHILCHER, Bernd. Das Bewegliche System wird Gesetz. HELDRICH, Andreas; PRÖLSS, Jürgen; KOLLER, Ingo (Hrsg.). *Festschrift für Claus-Wilhelm Canaris zum 70. Geburtstag*. München: Beck, v. 2, 2007. BYDLINSKI, Franz. *System und Prinzipien des Privatrechts*. Wien: Verlag Österreich, 2013.

cumpridas na medida das possibilidades fáticas e jurídicas à luz do princípio da proporcionalidade.¹⁷

Visto que a estrutura de princípio atribui um suporte fático ilimitado para os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais, os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais podem entrar em conflito com outros valores do sistema jurídico *com base nas teorias da justiça*.¹⁸ No caso particular da liberdade fiscal, os outros valores do sistema jurídico são geralmente os princípios de justiça fiscal que distribuem os encargos tributários em sociedade de recursos escassos com interesses diversos e antagônicos conforme os valores da igualdade, da justiça e da solidariedade, *como o princípio da capacidade contributiva*.

A partir da premissa de que o conflito de direitos, de liberdades e de garantias fundamentais é caso particular de colisão de princípios, uma solução a favor da liberdade fiscal ou de outros princípios de justiça fiscal é decisão racional decorrente de processo discursivo intersubjetivamente controlável *com base nas teorias da argumentação*. No caso particular da colisão de princípios, é consenso mínimo das

¹⁷ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1986. ALEXY, Robert. Constitutional rights, balancing and rationality. *Ratio Legis*. London: Blackwell, v. 16, n. 2, jun. 2003. KUMM, Mattias. Constitutional rights as principles: on the structure and domain of constitutional justice. *International Journal of Constitutional Law*. Oxford: Oxford University Press, v. 2, n. 3, jul. 2004. KUMM, Mattias. "Who is afraid of the total Constitution?" Constitutional rights as principles and the constitutionalization of Private Law. *German Law Journal*. v. 7, n. 4, abr. 2006. BOROWSKI, Martin. *Grundrechte als Prinzipien*. 2.ed. Baden-Baden: Nomos, 2007. SIECKMANN, Jan-Reinard (Hrsg.). *Die Prinzipientheorie der Grundrechte*. Baden-Baden: Nomos, 2007. COUZINET, Daniel. Die Prinzipientheorie der Grundrechte: Einführung, Strukturweise, Anwendung in der Fallbearbeitung. *Juristische Schulung*. München: C.H. Beck, v. 49, n. 7, jul. 2009. GERARDS, Janneke; SENDEN, Hanneke. The structure of fundamental rights and the European Court of Human Rights. *International Journal of Constitutional Law*. Oxford: Oxford, v. 7, n. 4, out. 2009. MÖLLER, Kai. Two conceptions of positive liberty: towards an autonomy-based theory of constitutional rights. *Oxford Journal of Legal Studies*, v. 29, n. 4, 2009. MÖLLER, Kai. *The global model of constitutional rights*. Oxford: Oxford University Press, 2012. SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 29. ed. München: C.F. Müller, 2013. REIMER, Philipp. "...und machete zu Jüngern alle Völker?" Von "Universallen Verfassungsprinzipien" und der "Weltmission der Prinzipientheorie der Grundrechte". *Der Staat*. Berlin: Dunckler und Humboldt, v. 52, n. 1, jan. 2013.

¹⁸ PATON, H. J. *The categorical imperative*. The University of Chicago Press: Chicago, 1948. RAWLS, John. *Political liberalism*. 2. ed. New York: Columbia University Press, 2005b. RAWLS, John. *A theory of justice*. Cambridge: Harvard University Press, 2005a. SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Dimensões da dignidade*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. SEN, Amartya. *The idea of justice*. London: Penguin, 2010. WELLMAN, Carl. *The moral dimensions of human rights*. Oxford: Oxford University Press, 2011. HILL, Thomas E. *Virtue, rules and justice*. Oxford: Oxford University Press, 2012. HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. *Grundlinien der Philosophie des Rechts*. Hamburg: Meiner, 2013. KANT, Immanuel. *Grundlegung zur Metaphysik der Sitten*. Berlin: Holzinger, 2013a. KANT, Immanuel. *Kritik der Praktischen Vernunft*. Berlin: Holzinger, 2013b.

teorias da argumentação que a racionalidade da decisão seria inferida de forma indutiva a partir de argumentos, ao contrário da decisão inferida de forma dedutiva a partir de axiomas no caso particular da antinomia de regras.¹⁹

1.7 DA METODOLOGIA

Além da teoria sistemática do direito tributário, a tese será desenvolvida com a ajuda do método do direito tributário comparado. No viés de método jurídico, o direito tributário comparado utiliza as técnicas do direito comparado geral para o estudo comparativo do direito tributário. Em relação a outras comparações, como a comparação do direito privado, a comparação do direito tributário é recente. Até a precipitação do fenômeno da globalização, que provocou a evolução das relações econômicas, nomeadamente das relações econômicas internacionais, o direito tributário era *nacionalmente centrípeta*.²⁰

¹⁹ DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1976. MACCORMICK, Neil. *Legal reasoning and legal theory*. Oxford: Oxford University Press, 1978. TARELLO, Giovanni. *L'interpretazione della legge*. Milano: Giuffrè, 1980. ALEXY, Robert. *Theorie der juristischen argumentation*. 7.ed. Berlin: Suhrkamp, 1983. AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable*. Dordrecht et al.; Springer, 1987. LEVENBOOK, Barbara Baum. The role of coherence in legal reasoning. *Law and Philosophy*. Heidelberg et al.; Springer, v. 3, n. 3, dez. 1984. MACCORMICK, Neil. Argumentation and interpretation in law. *Ratio Juris*. London: Blackwell, v. 6, n. 1, mar. 1993. ALEXY, Robert. The special case thesis. *Ratio Juris*. London: Blackwell, v. 12, n. 4, dez. 1999. VIOLA, Francesco; ZACCARIA, Giuseppe. *Diritto e interpretazione*. Roma: Laterza, 1999. FETERIS, Eveline T. *Fundamentals of legal argumentation*. Dordrecht et al.; Springer, 1999. TORRE, Massimo La. Theories of legal argumentation and concepts of law: an approximation. *Ratio Juris*. London: Blackwell, v. 15, n. 4, dez. 2002. MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of law*. Oxford: Oxford University Press, 2005. ATIENZA, Manoel. *El derecho como argumentación*. Barcelona: Ariel, 2006. KLATT, Matthias. Taking rights less seriously. *Ratio Juris*. London: Blackwell, v. 20, n. 4, dez. 2007. KLATT, Matthias. *Making the law explicit*. Oxford: Hart, 2008. PERELMAN, Chaim; OBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Traité de l'argumentation*. 6. ed. Bruxelles: Université de Bruxelles, 2008. PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. Lexington et al.; Springer, 2009. DAHLMAN, Christian; FETERIS, Eveline. *Legal argumentation theory*. Dordrecht et al.; Springer, 2013. WINTGENS, Luc J.; OLIVER-LALANA, A. Daniel (Eds.). *The rationality and justification of legislation*. Heidelberg et al.; Springer, 2013.

²⁰ GARBARINO, Carlo. Le Basi Teorici ed i Metodi del Diritto Tributario Comparato. *Diritto Pubblico Comparato ed Europeo*. Torino: G. Giappichelli, v. 3, 2004. BARASSI, Marco. Comparazione Giuridica e Studio del Diritto Tributario Straniero. UCKMAR, Victor [A cura di]. *Diritto Tributario Internazionale*. Milano: CEDAM, 2005. SACCHETTO, Claudio. Introduction. BARASSI, Marco. SACCHETTO, Claudio [Eds.]. *Introduction to Comparative Tax Law*. Soveria Mannelli: Rubertino, 2008. MÖSSNER, Jörg Manfred. Why and How to Compare Tax Law. BARASSI, Marco; SACCHETTO, Claudio [Ed.]. *Introduction to Comparative Tax Law*. Soveria Mannelli: Rubertino, 2008. GARBARINO, Carlo. An Evolutionary Approach to Comparative Taxation: Methods and Agenda for Research. *American Journal of Comparative Law*. Michigan: American Society of Comparative Law, v. 57, n. 3, jul. 2009a. AULT, Hugh J.; ARNOLD, Brian J. [Eds.]. *Comparative Income Taxation*. 3. ed. Hague: Kluwer Law International, 2010. AVI-YONAH, Reuven S.;

Em matéria de liberdade fiscal, o direito tributário comparado observa que a prática de relações econômicas neutras por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador pode causar efeitos drásticos para a distribuição justa dos encargos tributários. Em resposta a esta anomalia, sistemas tributários desenvolvidos intervêm na posição jurídica do particular de praticar relações econômicas neutras por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador com base em restrições legislativas ou judiciais.²¹

Geralmente os *sistemas tributários do civil law* intervêm na posição jurídica do particular de praticar relações econômicas neutras por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador *com base em restrições legislativas*, ao passo que os sistemas tributários do *common law* intervêm na posição jurídica do particular de praticar relações econômicas neutras por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador *com base em restrições judiciais*.²²

Todavia, paradoxalmente *sistemas tributários do civil law* têm a tendência de intervir cada vez mais na posição jurídica do particular de praticar relações econômicas neutras por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador *com base em restrições judiciais*, ao mesmo tempo que *sistemas tributários do common law* têm a tendência de intervir cada vez mais na posição jurídica do particular de praticar

SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. *Global Perspectives on Income Tax Law*. Oxford: Oxford University Press, 2011.

²¹ STIZZA, Paolo. International tax avoidance and the abuse of law in European Union. BARASSI, Marco; SACCHETTO, Claudio (Ed.). *Introduction to Comparative Tax Law*. Soveria Mannelli: Rubertino, 2008. AULT, Hugh J.; ARNOLD, Brian J. Subpart C. Additional International Concepts. AULT, Hugh J.; ARNOLD, Brian J. (Eds.). *Comparative income taxation*. 3. ed. Hague: Kluwer Law International, 2010. AVI-YONAH, Reuven S.; SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. *Global perspectives on income tax law*. Oxford: Oxford University Press, 2011. BROWN, Karen B. Comparative regulation of corporate tax avoidance: an overview. BROWN, Karen B. (Ed.). *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*. Dordrecht et al.; Springer, 2012.

²² AVI-YONAH, Reuven S.; SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. *Global Perspectives on Income Tax Law*. Oxford: Oxford University Press, 2011. BROWN, Karen B. Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview. BROWN, Karen B. [Ed.]. *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*. Dordrecht et al.; Springer, 2012.

relações econômicas neutras por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador também *com base em restrições legislativas*.²³

²³ AVI-YONAH, Reuven S.; SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. *Global perspectives on income tax law*. Oxford: Oxford University Press, 2011. BROWN, Karen B. Comparative regulation of corporate tax avoidance: an overview. BROWN, Karen B. (Ed.). *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*. Dordrecht et al.; Springer, 2012.

2 DA CRISE DO PARADIGMA DA ELISÃO TRIBUTÁRIA

2.1 DA FASE PARADIGMÁTICA DA ELISÃO TRIBUTÁRIA

2.1.1 Uma aproximação à teoria dos paradigmas

Do ponto de vista da teoria dos paradigmas, o progresso científico não é *processo cumulativo* que evolui por meio da sucessão de fenômenos de *adição ou correção de teorias*, mas *processo não cumulativo* que evolui por meio da sucessão de fenômenos de *substituição ou superação de teorias*.²⁴ Com base na história da ciência, a teoria dos paradigmas conclui que o processo não cumulativo que define o conceito de progresso científico tem três fases, denominadas, respectivamente, *fase pré-paradigmática, fase paradigmática e fase pós-paradigmática*.²⁵

²⁴ “In recent years, however, a few historians have been finding it more and more difficult to fulfill the functions that the concept of development-by-accumulation assigns to them. As chroniclers of an incremental process, they discover that additional research makes it harder, not easier, to answer questions like: When was oxygen discovered? Who first conceived of energy conservation. Increasingly, a few of them suspect that these are simply the wrong sorts of questions to ask. Perhaps science does not develop by the accumulation of individual discoveries and inventions.” KUHN, Thomas. *The structure of scientific revolutions*. 4. ed. Chicago: University of Chicago Press, 2012, p. 2-3. Tradução livre do original: “Nos últimos anos, no entanto, alguns historiadores têm encontrado cada vez mais dificuldade para cumprir as funções que o conceito de desenvolvimento-por-acumulação lhes atribui. Como cronistas de um processo incremental, eles descobrem que o aprofundamento da pesquisa não torna mais fácil, mas mais difícil responder a perguntas como: Quando foi descoberto o oxigênio? Quem primeiro concebeu a conservação de energia? Cada vez mais alguns deles suspeitam que estes são apenas tipos errados de perguntas a fazer. Talvez a ciência não se desenvolve pelo acúmulo de descobertas e invenções individuais.”

²⁵ “These transformations of the paradigms [...] are scientific revolutions, and the successive transition from one paradigm to another via revolution is the usual developmental pattern of mature science. Probably the most striking of these is what I have previously called the transition from the pre- to the post-paradigm period in the development of a scientific field. [...] Before it occurs, a number of schools compete for the domination of a given field. Afterward, in the wake of some notable scientific achievement, the number of schools is greatly reduced, ordinarily to one, and a more efficient mode of scientific practice begins. The latter is generally esoteric and oriented to puzzle-solving, as the work of group can be only when its members take the foundations of their field for granted.” KUHN, op. cit., p. 177-178. Tradução livre do original: “Essas transformações dos paradigmas [...] são revoluções científicas, e a transição sucessiva de um paradigma a outro via revolução é o padrão usual de desenvolvimento de um campo científico. [...] Provavelmente a mais notável delas é o que eu previamente chamei a transição do pré- para o pós-paradigma no desenvolvimento de um campo científico. [...] Antes que isso ocorra, um número de escolas competem pelo domínio de um determinado campo. Depois, na esteira de alguma realização científica notável, o número de escolas é muito reduzido, normalmente para um, e um modo mais eficiente de prática científica começa. A última é geralmente esotérica e orientada para resolver

Na primeira fase do progresso científico, são desenvolvidas várias teorias que concorrem umas contra as outras de forma especulativa e desarticulada como propostas de modelos cognitivos e normativos a respeito de determinado fenômeno.²⁶ Quando a força persuasiva de uma teoria é comparativamente maior que a de outras teorias concorrentes para a resolução de um ou mais problemas, constitui uma teoria bem sucedida que passa a ser assimilada até adquirir o status de paradigma.²⁷

O ponto de partida da fase paradigmática é o reconhecimento universal de uma teoria e dos respectivos modelos de problemas e de soluções *com base em uma matriz disciplinar*.²⁸ De uma maneira geral, a matriz disciplinar é o conjunto de premissas sobre *generalizações simbólicas, crenças compartilhadas, exemplos de soluções e valores científicos* que determinada comunidade científica pressupõe

quebra-cabeças, porque o trabalho de grupo somente pode ocorrer quando seus membros adquirem os fundamentos do respectivo campo científico.”

²⁶ “[...] during pre-paradigm periods [...], scientists usually develop many speculative and unarticulated theories that can themselves point the way to discovery” Ibid., p. 60-61. Tradução livre do original: “[...] durante períodos pré-paradigmáticos [...], cientistas usualmente desenvolvem muitas teorias especulativas e desarticuladas que podem apontar o caminho para descoberta.”

²⁷ “Paradigms gain their status because they are more successful than their competitors in solving a few problems that the group ou practitioners has come to recognize as acute. To be more successful is not, however, to be either completely successful with a single problem or notably successful with any large number. The success of a paradigm [...] is at the start largely a promise of success discoverable in selected and still incomplete examples.” Ibid., p. 24. Tradução livre do original: “Paradigmas ganham seu status por serem mais bem sucedidos do que os seus concorrentes na resolução de alguns problemas que foram reconhecidos pelo grupo de praticantes como agudo. Ser mais bem sucedido não é, no entanto, ser completamente bem sucedido com um único problema ou notavelmente bem sucedido com um grande número de problemas. No início, o sucesso de um paradigma [...] resulta, em grande parte, do fato dele ser uma promessa de sucesso que pode ser detectado em exemplos selecionados e ainda incompletos.”

²⁸ “Having isolated a particular community of specialists by techniques like those just discussed, one may usefully ask: What do its members share that accounts for the relative fulness of their professional communication and the relative unanimity of their professional judgments? [...] For present purposes I suggest ‘disciplinary matrix’: ‘disciplinary’ because it refers to the common possession of the practitioners of a particular discipline; ‘matrix’ because it is composed of ordered elements of various sorts, each requiring further specification.” Ibid., p. 181-182. Tradução livre do original: “Ao se isolar uma determinada comunidade de especialistas por meio de técnicas como aquelas que acabamos de discutir, pode-se utilmente questionar: o que conta para o relativa plenitude da comunicação profissional de seus membros e para a relativa unanimidade de seus julgamentos? [...] Para os presentes propósitos, eu sugiro ‘matriz disciplinar’: ‘disciplinar’ porque se refere à posse comum dos praticantes de uma disciplina particular; ‘matriz’ porque ele é composto de elementos ordenados de vários tipos, cada um exigindo uma maior especificação.”

para reconhecer uma teoria como paradigma.²⁹ A partir do conjunto de premissas, os cientistas são treinados para a resolução de quebra-cabeças conforme os modelos cognitivos e normativos do paradigma.³⁰ Toda vez que um ou mais quebra-cabeças violam as expectativas dos modelos de problemas e de soluções do paradigma, ocorre uma ou mais anomalias que produzem a crise paradigmática.³¹

²⁹ “One important sort of component I shall label ‘symbolic generalizations’, having in mind those expressions, deployed without question or dissent by group members, which can readily be cast in a logical form [...]. They are the formal or the readily formalizable components of the disciplinary matrix. [...] These generalizations look like laws of nature [...] the commitment to a law is very different from the commitment to a definition. Laws are often corrigible piecemeal, but definitions, being tautologies, are not. [...] a second type of the disciplinary matrix [...] shared commitments [...] beliefs [...] they help to determine what will be accepted as an explanation and as a puzzle-solution [...] A third sort of element in the disciplinary matrix [...] values [...] they more widely shared among different communities than either symbolic generalizations or models, and they do much to provide a sense of community to natural scientists as a whole. [...] a fourth sort of element in the disciplinary matrix [...] ‘exemplars’. By it I mean [...] the concrete problem-solutions that students encounter from the start of their scientific education, whether in laboratories, on examinations, or at the ends of chapters in science texts.” Ibid., p. 181-186. Tradução livre do original: “Um tipo importante de componente eu devo rotulá-lo como ‘generalizações simbólicas’, tendo em mente essas expressões, implantadas sem dúvida ou discordância pelos membros do grupo, que podem ser facilmente expressas em uma forma lógica [...]. Eles são os componentes formais ou facilmente formalizáveis da matriz disciplinar. [...] Essas generalizações parecem leis da natureza [...] Um segundo tipo de [elemento] da matriz disciplinar [...] compromissos comuns, [...] crenças [...] ajudam a determinar o que será aceito como uma explicação e como uma solução de quebra-cabeça [...] Um terceiro tipo de elemento da disciplinar matriz [...] valores [...] que são mais amplamente compartilhados entre comunidades diferentes do que quaisquer generalizações ou modelos simbólicos e proporcionam uma sensação de comunidade para os cientistas das ciências naturais como um todo. [...] Uma quarta espécie de elemento da matriz disciplinar [...] ‘exemplos’. Por isso, eu quero dizer [...] as soluções concretas de problemas que os estudantes encontram desde o início de sua educação científica, seja em laboratórios, em exames ou nos fins dos capítulos de textos científicos.”

³⁰ “We have already seen, however, that one of the things a scientific community acquires with a paradigm is a criterion for choosing problems that, while the paradigm is taken for granted, can be assumed to have solutions. To a great extent these are the only problems that the community will admit as scientific or encourage its members to undertake.” Ibid., 2012, p. 36-37. Tradução livre do original: “Já vimos, no entanto, que uma das coisas que a comunidade científica adquire com um paradigma é um critério para a escolha de problemas que, enquanto o paradigma for aceito, podem ser considerados como dotados de uma solução possível. Em grande medida, estes são os únicos problemas que a comunidade vai admitir como científicos ou que encorajam seus membros a empreender.”

³¹ “Normal science does not aim at novelty but at clearing up the status the status quo. It tends to discover what it expects to discover. Discovery comes not when something goes right but when something is awry, a novelty that runs counter to what was expected. In short, what appears to be an anomaly.” HACKING, Ian. Introductory essay. Ibid., 2012. Tradução livre do original: “A ciência normal não visa à novidade, mas ao esclarecimento do *status quo*. Ela tende a descobrir o que espera descobrir. A descoberta não ocorre quando algo dá certo, mas quando algo dá errado, uma novidade que vai contra o que era esperado. Em suma, o que parece ser uma anomalia.”

Em resposta à crise paradigmática, são formuladas novas teorias que levam o progresso científico para sua terceira fase.³² Durante a fase pós-paradigmática, a comunidade científica é persuadida que o paradigma em crise deve ser substituído ou superado.³³ Na disputa entre as teorias concorrentes, os modelos de problemas e de soluções do paradigma são falseados para corroborar a hipótese de que outros modelos cognitivos e normativos seriam melhores para a resolução das anomalias.³⁴ Ao final da revolução científica, a comunidade de cientistas é convencida até escolher o novo paradigma com a subsequente ruptura do paradigma anterior.³⁵

³² “These three examples are almost entirely typical. In each case a novel theory emerged only after a pronounced failure in the normal problem-solving activity.” Ibid., p. 74. Tradução livre do original: “Esses três exemplos são quase inteiramente típicos. Em cada caso, uma nova teoria surgiu apenas depois de uma falha acentuada na atividade normal de resolução de problemas.”

³³ “Debates over theory-choice cannot be cast in a form that fully resembles logical or mathematical proof. In the latter, premises and rules of inference are stipulated from the start. If there is disagreement about conclusions, the parties to the ensuing debate can retrace their steps one by one, check each against prior stipulation. At the end of that process one or the other must concede that he has made a mistake, violated a previously rule. After that concession he has no recourse, and his opponent’s proof is then compelling. Only if the two discover instead that they differ about the meaning or application of stipulated rules, that their prior agreement provides no sufficient basis for proof, does the debate continue in the form it inevitably takes during scientific revolutions. That debate is about premises, and its recourse is to persuasion as a prelude to the possibility of proof.” Ibid., p. 197-198. Tradução livre do original: “Debates sobre a escolha de teorias não podem ser expressos em uma forma que se assemelhe completamente a provas lógicas ou matemáticas. Nessas últimas, premissas e regras de inferências são estipuladas desde o início. Se há desacordo sobre as conclusões, as partes comprometidas com o debate podem refazer seus passos um a um e checá-los com as estipulações iniciais. Ao final desse processo, um ou outro deve reconhecer que cometeu um erro, violou uma regra prévia. Após esse reconhecimento, são aceitos recursos e a prova do oponente deve ser aceita. Somente se ambos descobrem que eles diferem sobre o sentido ou aplicação das regras estipuladas que seu acordo prévio não fornece base suficiente para uma prova, somente então é que o debate continua inevitavelmente na forma de revoluções científicas. Esse debate é sobre premissas, que recorre à persuasão como um prelúdio à possibilidade de prova.”

³⁴ “Probably the single most prevalent claim advanced by the proponents of a new paradigm is that they can solve the problems that have led the old one to a crisis. When it can legitimately be made, this claim is often the most effective one possible.” Ibid., p. 151-152. Tradução livre do original: “Provavelmente o argumento isolado mais comumente apresentado pelos defensores de um novo paradigma é que eles podem resolver os problemas que levaram o antigo paradigma a uma crise. Quando pode ser feita legitimamente, esta alegação é muitas vezes a mais eficaz possível.”

³⁵ “In particular, the preceding discussion has indicated that scientific revolutions are here taken to be those non-cumulative development episodes in which an older paradigm is replaced in whole or in part by an incompatible new one.” Ibid., p. 90. Tradução livre do original: “Em particular, a discussão precedente indicou que as revoluções científicas são aqui consideradas como aqueles episódios de desenvolvimento não cumulativos em que um paradigma mais antigo é substituído, no todo ou em parte, por um novo incompatível.”

2.1.2 Da teoria dos paradigmas e ciência do direito

Se é certo que a teoria dos paradigmas seja aplicável às ciências naturais, não é menos certo que seja aplicável às ciências sociais.³⁶ No caso da ciência do direito, pesam a favor de sua recepção *um argumento de natureza epistemológica e um argumento de natureza ideológica*.³⁷ O argumento de natureza epistemológica repousa sobre a *ideia de auto-referência do sistema jurídico*: o sistema jurídico é que produz e reproduz o próprio sistema.³⁸ Por outro lado, o argumento de natureza ideológica repousa sobre a *ideia de incomensurabilidade das teorias jurídicas*: as teorias jurídicas não compartilham uma medida comum para a comparação de uma com a outra.³⁹

Entretanto, os autores de teoria do direito que são a favor da recepção da teoria dos paradigmas argumentam que a *ciência do direito é particular*.⁴⁰ Ao

³⁶ AARNIO, Aulis. Paradigms in legal dogmatics towards a theory of change and progress in legal science. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed). *Theory of legal science*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1983. BROEKMAN, Jan M. Changes of paradigm in the law. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed). *Theory of legal science*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1983. HANSSON, Bengt. Recent trends in the philosophy of science. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed). *Theory of legal science*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1983. PUCEIRO, Enrique Zuleta. Legal dogmatics as a scientific paradigm. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed.). *Theory of legal science*. Dordrecht et al.: D. Reidel, 1983. AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1987. PECZENIK, Aleksander. *Scientia juris*. Dordrecht: Springer, 2005. PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. Dordrecht et al.; Springer, 2009. AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of law*. Dordrecht et al.; Springer, 2011.

³⁷ “[...] it may well be inferred that there are two arguments relating to the application and the use of the paradigm theory in the field of legal theory. Both arguments can, therefore, be considered in terms of their epistemology and ideology.” BROEKMAN, Jan M. Changes of paradigm in the law. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed.). *Theory of legal science*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1983, p. 134. Tradução livre do original: “[...] pode muito bem ser inferido que há dois argumentos relacionados à aplicação e ao uso da teoria dos paradigmas na área da teoria do direito. Ambos os argumentos podem, portanto, ser considerados em termo de sua epistemologia e ideologia.”

³⁸ “A teoria dos paradigmas cobre o caráter auto-referencial do direito”. BROEKMAN 1983, p. 134. Tradução livre do original: “Paradigm theory covers the autoreferential character of the law”.

³⁹ “Paradigm theory [...] suggests incommensurability with legalistic features. Both aspects have their consequences for legal practice and legal theory.” *Ibid.*, p. 134. Tradução livre do original: “A teoria dos paradigmas [...] sugere incomensurabilidade com características positivistas. Ambos os aspectos têm suas consequências para a prática e a teoria do direito.”

⁴⁰ AARNIO, Aulis. Paradigms in legal dogmatics towards a theory of change and progress in legal science. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed.). *Theory of legal science*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1983. BROEKMAN, Jan M. Changes of paradigm in the law. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed.). *Theory of legal science*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1983. HANSSON, Bengt. Recent trends in the Philosophy of

contrário de outras ciências sociais, o objeto da ciência do direito são normas jurídicas (*regras e princípios*) que pertencem a determinado ordenamento.⁴¹ A ciência do direito exerce a função de atribuir um conteúdo de sentido *s* para o dispositivo *d* da lei *l* no tempo *t*.⁴² Na família jurídica do *civil law*, a linguagem da ciência do direito remete à tradição jurídica do *ius commune*, que leva a tradição jurídica europeia para o moderno direito continental europeu.⁴³ Em relação a sua natureza, a ciência do direito tem uma dimensão real e uma dimensão ideal, que relaciona direito e moral, sobretudo nos casos difíceis.⁴⁴

Devido o particularismo da ciência do direito, os autores de teoria do direito que são a favor da recepção da teoria dos paradigmas sugerem a *reinterpretação dos elementos da matriz disciplinar*. De acordo com a teoria dos paradigmas, a

Science. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed.). *Theory of legal science*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1983. PUCEIRO, Enrique Zuleta. Legal dogmatics as a scientific paradigm. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed.). *Theory of legal science*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1983. AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1987. PECZENIK, Aleksander. *Scientia juris*. Dordrecht: Springer, 2005. PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. Dordrecht et al.; Springer, 2009. AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of law*. Dordrecht et al.; Springer, 2011. SITALA, Raimo. *Law, truth and reason*. Dordrecht et al.; Springer, 2011.

⁴¹ “1. The obligatory subject matter of DSL is the valid statutes of law. Thus DSL is an typical institution of the statutory law.” AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of law*. Dordrecht et al.; Springer, 2011, p. 192. Tradução livre do original: “1. O problema que constitui obrigatoriamente o objeto da dogmática são as normas válidas do direito positivo. Portanto, a dogmática é uma típica instituição do direito positivo.”

⁴² “2. The function of DSL is to interpret the rules and principles belonging to the statutory law - based legal order.” AARNIO, op. cit., p. 192. Tradução livre do original: “2. A função da dogmática é interpretar as regras e princípios que pertencem à ordem jurídica com base no direito positivo.”

⁴³ “6. The linguistic-conceptual commitments of DSL are the core of the interpretative studies, which are always based on a tradition like, in the case of DSL, *jus commune*. This common European legal inheritance transfers the tradition of civil law to the modern law in Europe. *Ius commune* is the basis of the systematic structure given to the legal order.” *Ibid.*, p. 193, grifos do original. Tradução livre do original: “Os compromissos conceituais e linguísticos da dogmática são o núcleo dos estudos interpretativos, que são sempre baseados na tradição, como a do *ius commune*. Essa herança jurídica comum europeia transfere a tradição do *civil law* para o moderno direito europeu. *Ius commune* constitui a base da estrutura sistemática que é dada para a ordem jurídica.”

⁴⁴ “4. DSL is a non-positivistic discipline due to its dual nature. The foundation of DSL includes both an ideal and a real dimension. 5. The non-positivistic thesis, which connects law and morals, is essential as far as the legal reasoning is concerned. In hard cases, there cannot be purely value-neutral choices between the alternative meaning candidates. Therefore, the matrix of DSL includes the presumption that values (and moral principles) have a role in legal discourse.” *Ibid.*, p. 185. Tradução livre do original: “4. A dogmática é uma disciplina não positivista em virtude de sua natureza dúplice. O estudo dogmático do direito inclui uma dimensão ideal e uma dimensão real. 5. A tese não positivista, que conecta direito e moral, é essencial para o raciocínio jurídico. Em casos difíceis, não pode haver escolhas axiologicamente neutras entre significados alternativos. Portanto, a matriz da dogmática inclui a presunção de que valores (e princípios morais) exercem um papel no discurso jurídico.”

matriz disciplinar é o conjunto de premissas sobre *generalizações simbólicas, crenças partilhadas, exemplos de soluções e valores científicos*, que determinada comunidade de cientistas compartilha para reconhecer uma teoria como paradigma.⁴⁵

No caso particular da ciência do direito, a premissa sobre generalizações simbólicas, que constitui o primeiro elemento da matriz disciplinar, deve ser substituída por uma premissa a respeito do *objeto de interpretação*. De uma maneira geral, o objeto de interpretação da ciência do direito são normas jurídicas (regras e princípios) que pertencem a um dado ordenamento.⁴⁶

A premissa sobre crenças partilhadas, que constitui o segundo elemento da matriz disciplinar, deve ser substituída por uma premissa a respeito das *fontes do direito*. Caso a matriz disciplinar pressuponha a premissa que as fontes do direito sejam limitadas, o paradigma científico deverá seguir o *viés da teoria formalista do direito*. Ao contrário, se a matriz disciplinar pressupor a premissa que as fontes do direito são ilimitadas, o paradigma científico deverá seguir o *viés da teoria antiformalista do direito*.⁴⁷

⁴⁵ AARNIO, Aulis. Paradigms in legal dogmatics towards a theory of change and progress in legal science. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed.). *Theory of legal science*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1983. BROEKMAN, Jan M. Changes of Paradigm in the Law. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed.). *Theory of legal science*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1983. HANSSON, Bengt. Recent trends in the philosophy of science. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed.). *Theory of legal science*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1983. PUCEIRO, Enrique Zuleta. Legal dogmatics as a scientific paradigm. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed.). *Theory of legal science*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1983. AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1987. PECZENIK, Aleksander. *Scientia juris*. Dordrecht: Springer, 2005. PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. Dordrecht et al.; Springer, 2009. AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of law*. Dordrecht et al.; Springer, 2011. SITALA, Raimo. *Law, truth and reason*. Dordrecht et al.; Springer, 2011.

⁴⁶ "(i) First of all, the matrix includes an assumption about the subject of interpretation in legal dogmatics, in other words about what is being interpreted. [...] In general, at this stage it can be observed that the prevailing conception is colored by a certain type of legal positivism. Legal norms are given by the sovereign in the society who wields power, and the validity of these legal norms has no need of entities outside of positive law." AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1987, p. 18. Tradução livre do original: "Em primeiro lugar, a matriz inclui uma premissa sobre o objeto de interpretação na dogmática jurídica. Em outras palavras, o que está sendo interpretado. [...] Em geral, nesse estágio pode ser observado que a concepção dominante é colorida por um certo tipo de positivismo jurídico. Normas jurídicas são dadas pelo soberano que exerce poder na sociedade, e a validade dessas normas não precisam de elementos externos ao direito positivo."

⁴⁷ "(ii) Secondly, the matrix contains a number of agreements on the sources of law. The practitioner of legal dogmatics have (almost) the same conception of what sources one must refer to, and of what sources one should or may refer to. It is these agreements on the sources of law which most

A premissa sobre exemplos de soluções, que constitui o terceiro elemento da matriz disciplinar, deve ser substituída por uma premissa a respeito dos *métodos de interpretação*.⁴⁸ De uma maneira geral, os métodos de interpretação são argumentos que estruturam a interpretação e aplicação das fontes do direito, como os *argumentos linguísticos, os argumentos sistemáticos e os argumentos teleológico-valorativos*.⁴⁹

Em um último momento, a premissa sobre valores científicos, que constitui o quarto elemento da matriz disciplinar, deve ser substituída por uma premissa a respeito dos *valores jurídicos*. Apesar do conjunto de premissas sobre objeto de interpretação, fontes do direito e métodos de interpretação, a ciência do direito faz escolhas, ao final, com base na premissa sobre valores jurídicos, *sobretudo nos casos difíceis*.⁵⁰

clearly show the type of concept of law and the administration of justice there is in a culture. A restricted list of legal sources is a sign of legalistic tendencies, while a very liberal attitude towards sources of law reveals various shades of anti-legalism.” AARNIO, 1987, p. 18. Tradução livre do original: “(ii) Em segundo lugar, a matriz contém um certo número de acordos sobre fontes do direito. O praticante da dogmática jurídica tem (quase) a mesma concepção sobre a quais fontes precisa, deve ou poder referir. São esses acordos sobre fontes do direito que mostram claramente o tipo de conceito de direito e de administração de justiça que há em uma cultura. Uma lista restrita de fontes jurídicas é um sinal de tendências legalistas, enquanto uma atitude muito liberal frente às fontes revela vários tons de anti-legalismo.”

⁴⁸ “(iii) The background matrix of legal dogmatics also implicates certain methodological rules and principles. They show roughly how legal sources should and can be used in the interpretation.” *Ibid.*, p. 18. Tradução livre do original: “(iii) A matriz subjacente à dogmática jurídica também implica certas regras e princípios metodológicos. Eles mostram como as fontes jurídicas devem e podem ser usadas na interpretação.”

⁴⁹ “The categories of interpretative argument are, first, those that appeal to the linguistic context itself as a source of reasons for favouring one interpretation or another (‘linguistic’ arguments); secondly, those that look to the end or aim of that context (‘systemic’ arguments); thirdly, those that look to the end or aim of the authoritative text to see how best to make sense of it given that end or aim (‘teleological-evaluative’ arguments)”. MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of law*. New York: Oxford, 2005, p. 124. Tradução livre do original: “As categorias de argumento interpretativo são, primeiro, aqueles que apelam para o contexto linguístico mesmo como uma fonte de razões a favor de uma interpretação ou outra (argumentos ‘linguísticos’); segundo, aqueles que consideram o sistema jurídico como o contexto especial do texto normativo para chegar à conclusão de qual é o seu melhor sentido naquele contexto (argumentos ‘sistemáticos’); terceiro, aqueles que consideram o fim ou objetivo do texto normativo para chegar à conclusão de qual é o seu melhor sentido dado aquele fim ou objetivo (argumentos ‘teleológico-valorativos’).”

⁵⁰ “Legal dogmatics always bind itself to at least some degree of legal positivistic background assumptions. It takes as its point of departure a certain list of sources of law. It depends on certain methodological rules and principles and in certain situations it makes value-based choices.” AARNIO, 1987, p. 19. Tradução livre do original: “A dogmática jurídica sempre vincula-se, no mínimo, a pressupostos com certo grau de positivismo jurídico. Toma como seu ponto de partida uma lista de fontes do direito. Depende de regras e princípios metodológicos. E, em certas situações, faz escolhas baseadas em valores.”

2.1.3 Da teoria dos paradigmas e direito tributário

A partir da conclusão de que a matriz disciplinar da ciência do direito constitui o conjunto de premissas sobre objeto de interpretação, fontes do direito, métodos de interpretação e valores jurídicos, a probabilidade do reconhecimento de teorias como paradigmas na área da ciência do direito tributário é menor do que em outras áreas da ciência do direito. Em outras áreas da ciência do direito, os interesses dos sujeitos das relações jurídicas não são tão antagônicos quanto os interesses dos sujeitos da relação tributária, o que causa o aprofundamento do dissenso entre a teoria formalista do direito tributário e a teoria antiformalista do direito tributário.⁵¹

Na ciência do direito tributário alemão, os juristas que são a favor da teoria antiformalista argumentam, por exemplo, que a teoria formalista do direito tributário conviria aos *interesses do contribuinte*, enquanto os juristas que são a favor da teoria formalista do direito tributário argumentam que a teoria antiformalista do direito tributário conviria aos *interesses do fisco*.⁵² Como os juristas que são a favor da

⁵¹ “Wie oben gezeigt wurde, stellt sich die Situation im Steuerrecht wesentlich anders da. Trotz einer seit langem geführten Grundlagendebatte ist hier nach wie vor nicht abzusehen, wie der tiefgreifende Dissens innerhalb der Steuerrechtswissenschaft überwunden werden könnte. Von den ursprünglich der Steuertheorielagern stehen sich zumindest die formal-positivistische und die axiologische Richtung unverändert gegenüber, ohne dass es einer Seite gelingt, ein Übergewicht zu erlangen. Die Folgen dieses Dissenses sind schwerwiegend. So zeigt schon die ungewöhnliche Vielzahl der Beiträge, die Grundlagenproblemen der Rechtsfindung gewidmet sind, welche Ressourcen der auf der Stelle tretende Methodenstreit bindet.” SCHENKE, Ralf P. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2007, p. 291. Tradução livre do original: “Como mostrado acima, em direito tributário a situação se apresenta essencialmente diferente. Apesar de um longo debate a respeito dos fundamentos do direito tributário, ainda não está claro como o profundo dissenso da ciência do direito tributário poderia ser superado. Desde o aparecimento das primeiras teorias, permanecem, pelo menos, inalteradas as orientações formal-positivista e axiológica. A partir de então, uma não sucedeu a outra, uma não preponderou sobre a outra. As consequências desse dissenso são graves, como mostra o número incomum de trabalhos que se dedicaram aos problemas fundamentais de interpretação jurídica, aos quais está vinculada a discussão sobre o método.”

⁵² “Hinzu kommt, dass verschiedenen Sichtweisen der Steuerrechtsordnung auch institutionell gut abgesichert sind. Dabei besteht hinsichtlich des steuerpositivistischen Ansatzes sicherlich besonderer Erklärungsbedarf, weil er dem Gesetz eine für ein demokratisch verfasstes Gemeinwesen erstaunlich geringe ‘Intelligenz’ und Problemlösungskapazität zuschreibt. Seine starke Verankerung im steuerrechtlichen Diskurs resultiert aus seiner Eignung, den Interessen der Steuerpflichtigen und der Steuerberatung entgegenzukommen. Wenn sich diese angesichts einer als chaotisch empfundenen Steuergesetzgebung zu einer zunehmend offensiven Steuergestaltung legitimiert sehen, erscheint der Steuerrechtspositivismus quasi als natürlicher Verbündeter der Steuerpflichtigen. Umgekehrt bietet sich das teleologische oder axiologische Paradigma aus Sicht

teoria antiformalista do direito tributário não reconhecem a força persuasiva comparativamente maior da teoria formalista do direito tributário, ao mesmo tempo que os juristas que são a favor da teoria formalista não reconhecem a força persuasiva comparativamente maior da teoria antiformalista do direito tributário, os autores de metodologia do direito tributário chegaram à conclusão que a ciência do direito tributário alemão *não evoluiu para a fase paradigmática*.⁵³

A ciência do direito tributário brasileiro reproduziu o antagonismo de interesses entre fisco e contribuinte que caracteriza o dissenso entre a teoria formalista do direito tributário e a teoria antiformalista do direito tributário na ciência do direito tributário alemão. Durante a fase pré-paradigmática, a teoria formalista do direito tributário concorria contra a teoria antiformalista do direito tributário, que confundia o direito tributário “internamente, com o direito financeiro e com o direito administrativo e, externamente, com a economia e com a ciência das finanças”, de

der Finanzverwaltung an, soweit sich dieses mit dem Interesse an der Erhaltung des Steueraufkommens deckt.” SCHENKE, op. cit., p. 292. Tradução livre do original: “Além disso, os diferentes pontos de vista a respeito do ordenamento jurídico-tributário também encontram consagração institucional. No que diz respeito à necessidade seguramente especial de esclarecimento das disposições do direito tributário positivo, ela reside no fato de que o ordenamento jurídico-tributário atribui supreendentemente para a lei de uma comunidade democraticamente constituída pouca inteligência e capacidade de resolução de problemas. Sua presença está ancorada no discurso tributário por sua adequação ao cumprimento dos interesses dos contribuintes e da consultoria tributária. Quando o planejamento tributário agressivo se vê legitimado em face de uma legislação tributária percebida como caótica, o positivismo jurídico-tributário parece quase como um aliado natural dos contribuintes. O contrário oferece o paradigma teleológico ou axiológico do ponto de vista da administração tributária, na medida em que este coincide com o interesse na preservação das receitas tributárias.”

⁵³ “Das dreiphasige Wissenschaftsmodell Kuhns schärft den Blick für die institutionellen Rahmenbedingungen, unter denen sich wissenschaftliche Entwicklungen vollziehen. Die normalwissenschaftliche Forschung wird entscheidend durch einen ihr vorausliegenden Grundkonsens über Ziele, Methoden und Erklärungsmuster geprägt, der innerhalb der *scientific community* institutionell abgesichert ist. Aus dieser Perspektive muss man der Steuerrechtslehre nach wie vor einen vorparadigmatischen Entwicklungstendenz bescheinigen. Im Unterschied zu anderen Teilrechtsgebieten ist sie gegenwärtig wohl weiter denn je davon entfernt, sich auch einheitliche Methodenstandards zu verständigen und so eine Grundlage für eine produktive normalwissenschaftliche Forschung zu schaffen.” Ibid., p. 292. Tradução livre do original: “O modelo de três fases de ciência de Kuhn aguça o olhar para as condições institucionais em que se sucedem os progressos científicos. A pesquisa científica normal é caracterizada decisivamente por um consenso pressuposto sobre fins, métodos e modelos cognitivos que é assegurado institucionalmente dentro de uma comunidade científica. A partir desta perspectiva, é preciso concluir que a ciência do direito tributário ainda está em um estado de desenvolvimento pré-paradigmático. Ao contrário de outras áreas do direito, ela está hoje provavelmente mais longe do que nunca de se orientar por métodos iguais e de instituir um fundamento para a produção de pesquisa científica normal.”

modo a pretender “solucionar essa confusão mediante o recurso às teses da autonomia do direito tributário e da interpretação econômica.”⁵⁴

Ao contrário da teoria antiformalista, a teoria formalista do direito tributário separava “o direito tributário das considerações entendidas como extrajurídicas - políticas, econômicas, éticas etc.- e dos demais campos do direito.” Do seu ponto de vista, “[cabia] ao estudioso do direito tributário, unicamente, descrever as normas jurídicas que se [voltavam] à instituição e à arrecadação dos tributos”.⁵⁵

Todavia, a codificação do direito tributário brasileiro que sucedeu à constitucionalização do sistema tributário nacional foram fatores externos⁵⁶ que levaram a uma *matriz disciplinar*.⁵⁷ No conjunto de premissas da matriz disciplinar, a ciência do direito tributário brasileiro presumia que:

- (i) o objeto de interpretação era a *norma tributária*;⁵⁸
- (i) a fonte do direito, a *lei tributária*;⁵⁹

⁵⁴ FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 63, grifou-se. No mesmo sentido, vide: CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 118-128.

⁵⁵ FOLLONI, op. cit., p. 63, grifou-se. No mesmo sentido, vide: CALIENDO, op. cit., p. 118-128.

⁵⁶ Além de determinar o início da fase paradigmática, os fatores externos podem determinar as anomalias que produzem as crises do paradigma. Em comparação às anomalias causadas por fatores internos, as anomalias causadas por fatores externos são reconhecidas com maior facilidade. KUHN, 2012, p. 68-69.

⁵⁷ Para *Folloni*, “Na década de 1960, motivado pela Constituição de 1946, foram editados dois instrumentos normativos com a pretensão de imprimir organização à legislação tributária [...]: a Emenda Constitucional n. 18/1965 e o Código Tributário Nacional. [...] A Emenda Constitucional n. 18/1965 [...] foi uma obra de ruptura, em direção a um sistema com pretensões de racionalidade — facilitando, inclusive, aquela autonomia científica do direito tributário [...] Então, em 25 de outubro de 1965, foi finalmente publicada a Lei n. 5.172, posteriormente batizada Código Tributário Nacional. [...] Um dos principais méritos do CTN foi a organização do direito positivo, criando, com fundamento constitucional, normas gerais de direito tributário aplicáveis a todos os entes dotados de competência tributária, unificando conceitos e institutos fundamentais, como fato gerador, base de cálculo, obrigação tributária, sujeito passivo, lançamento, crédito tributário, prescrição, decadência, isenção etc. Outro objetivo foi garantir a segurança: se todos sabem o que é fato gerador, obrigação tributária e outros; se esses conceitos, antes discutidos, agora são normativamente vinculantes; então não haverá mais discussão. A balbúrdia estaria controlada, e tanto os contribuintes quanto os entes fiscais teriam, afinal, a segurança necessária. Todos esses conceitos são, em maior ou menor medida, fruto de influência de teorias doutrinárias no direito positivo.” *Ibid.*, p. 47-49, grifos do original.

⁵⁸ Segundo *Caliendo*, “O entendimento do estudo do direito tributário como estudo das normas jurídico-tributárias é resultado da reflexão, no Brasil, de Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho e representa o esforço de toda uma geração de juristas em excluir considerações políticas e ideológicas do fenômeno da tributação. [...] O estudo do direito tributário será, portanto, o estudo da norma jurídico-tributária e de seu fenômeno de incidência, que manterá uma autonomia de outros ramos do conhecimento, tal como a economia, a política ou a ciência das finanças.” *Ibid.*, p. 123-124.

- (iii) o método de interpretação, o *argumento conceitual*;⁶⁰ e, finalmente,
- (iv) o valor jurídico, a *segurança jurídica*.⁶¹

2.1.4 Do paradigma científico de elisão tributária

2.1.4.1 Do conceito jurídico de elisão tributária

Com base na matriz disciplinar, a ciência do direito tributário brasileiro reconheceu a força persuasiva comparativamente maior da *teoria formalista da elisão tributária*, que passou a ser assimilada como teoria bem sucedida até adquirir o status de *paradigma científico da elisão tributária*.⁶² De acordo com este

⁵⁹ Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, Art. 2º, I: “Art. 2. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda.” Código Tributário Nacional, Art. 97: “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

⁶⁰ Código Tributário Nacional, Art. 109: “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.” Código Tributário Nacional, Art. 110: “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

⁶¹ Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, Art. 2º, I e II: “Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda, com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda.” Código Tributário Nacional, art. 9º, I e II: “Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65; II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda.”

⁶² “[...] o substrato normativo acolheu e permitiu a propagação de construções doutrinárias [...] que permaneceram praticamente incontestadas durante as décadas seguintes, inclusive sendo repetidas sem maiores reflexões pelos tribunais pátrios.” FURLAN, Anderson. *Elisão fiscal*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 2007.

paradigma, o fenômeno jurídico da elisão tributária era *toda e qualquer ação que evitava, reduzia ou retardava a obrigação tributária por meio de atos ou negócios jurídicos antes da ocorrência do fato gerador sem a presença de simulação absoluta ou relativa com base na lacuna da lei*.⁶³

O conceito jurídico de elisão tributária era conceito menos geral do gênero *evasão fiscal em sentido lato*, que significava toda e qualquer ação ou omissão que evitava, reduzia ou retardava a obrigação tributária.⁶⁴ Na *evasão fiscal por omissão*, a evasão podia ser *imprópria*, como a abstenção de incidência e a transferência econômica;⁶⁵ ou *imprópria*, que podia ser *não intencional*, como a ignorância do

⁶³ PINTO, Bilac. Isenção fiscal. Fato gerador do imposto. Isenções pessoais e reais. Realidade econômica contra forma jurídica. Evasão fiscal. *Revista Forense*. Rio de Janeiro: Forense, ano XLVII, n. 132, 1950. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952. PINTO, Bilac. *Estudos de Direito Público*. Rio de Janeiro: Forense, 1953. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O princípio da legalidade ou da reserva da lei na tributação. *Justitia*. São Paulo: Ministério Público de São Paulo, n. 47, out./nov./dez. 1964. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1970. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. Lael: São Paulo, 1971. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980. XAVIER, Alberto. Liberdade fiscal, simulação e fraude no direito brasileiro. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano IV, n. 11-12, jan./jun. 1980. MALERBI, Diva. *Elisão tributária*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984. BARRETO, Aires F. Liberdade de contratar e tributação. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 44, ano 12, abr./jun. 1988. CANTO, Gilberto de Ulhoa. Elisão e evasão fiscal. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Resenha Tributária: São Paulo, v. 13, 1988. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e evasão fiscal. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Resenha Tributária: São Paulo, v. 13, 1988. XAVIER, Alberto. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

⁶⁴ “Conceitua-se evasão fiscal *lato sensu* toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária. [...] o alvo [...] da evasão é sempre uma *receita* de natureza tributária.” SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977, p. 21-23, grifos do original.

⁶⁵ “[...] geralmente destituídas de maior gravidade [...] os meios empregados (ou a pura e simples abstenção) são normalmente lícitos ou inócuos de per si. Tributações excessivas constituem a causa frequente dessa atitude: abstenção de importar mercadoria demasiadamente gravada com direitos alfandegários; de consumir tabaco, bebidas alcólicas ou qualquer outro produto de custo elevado pela carga fiscal; alienação do patrimônio imobiliário, objeto de impostos onerosos; inércia na produção ou obtenção de renda suplementar em virtude de sua absorção maciça pelo imposto respectivo; mudança de domicílio fiscal e migração de capitais. [...] Nessa categoria se inclui igualmente a hipótese de transferência econômica do ônus fiscal [...] Nesse repasse do gravame não se apura [...] uma frustração do vínculo entre fato gerador (riqueza) e adimplemento da obrigação tributária (tributo). [...] Não se constata propriamente uma evasão, senão um problema de justiça fiscal, por tornar-se inequitativa a distribuição da carga tributária.” SAMPAIO DÓRIA, op. cit., p. 33.

dever fiscal,⁶⁶ ou *intencional*, como a sonegação, a falta e o atraso de recolhimento.⁶⁷

Na *evasão fiscal por ação*, a evasão podia ser *ilícita*, como a fraude, a sonegação ou conluio,⁶⁸ ou *lícita*, como a elisão tributária.⁶⁹ Na *evasão por ação ilícita*, a ação que evitava, reduzia ou retardava a obrigação tributaria ocorria após o fato gerador.⁷⁰ Na *evasão por ação lícita*, a ação que evitava, reduzia ou retardava a obrigação tributaria ocorria antes do fato gerador.⁷¹

Na *elisão tributária por lei*, a lei era a fonte da ação que evitava, reduzia ou retardava a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador.⁷² Na *elisão*

⁶⁶ “[...] mais relevantes se afiguram as evasões omissivas resultantes da inação do devedor, depois de ocorrido o fato gerador, pelos óbvios danos causados ao erário. Quando não intencionais e sem dúvida muito frequentes, são causadas pela ignorância do contribuinte diante dos meados e até contradições dos sistemas fiscais modernos.” *Ibid.*, p. 36.

⁶⁷ “[...] se apresenta a sonegação, evasão consistente na inação consciente e voluntária do devedor, não saldando, no prazo e forma determinados, suas obrigações fiscais já verificadas, ou abstendo-se de fornecer elementos às autoridades para que estas procedam ao lançamento cabível *in concreto*. Qualifica muito mais gravemente esta modalidade o fato de ser intencional.” *Ibid.*, p. 36, grifos do original.

⁶⁸ “Conceitua-se a evasão ilícita como a ação consciente e voluntária do indivíduo tendente a, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido.” *Ibid.*, p. 35-36.

⁶⁹ “Lícita a evasão concretizada na conduta individual preventiva tendendo a, por processos sempre lícitos, afastar, reduzir ou retardar a ocorrência do próprio fato gerador.” *Ibid.*, p. 39.

⁷⁰ “Na evasão ilícita, [...] atinge-se o resultado econômico colimado mas, a meio caminho de sua exteriorização efetiva ou após esta, o contribuinte se vale de artifício doloso para, distorcendo-a, produzir as conseqüências tributárias acima indicadas, afastando-se aquelas que, segundo a lei, tal realidade econômica, assim juridicamente vestida, deveria provocar.” *Ibid.*, p. 39.

⁷¹ “[...] elisão ou economia fiscal [...] o agente visa a certo resultado econômico mas para elidir ou minorar a obrigação fiscal que lhe está legalmente correlata, busca, por instrumentos sempre lícitos, outra forma de exteriorização daquele resultado dentro do feixe de alternativas válidas que a lei lhe ofereça, prevendo não raro, para fenômenos econômicos substancialmente análogos, regimes tributários diferentes, desde que diferentes as roupagens jurídicas que os revestem.” *Ibid.*, p. 39.

⁷² “[...] (a) elisão induzida pela lei — o legislador conscientemente, prevalecendo razões extrafiscais, permite ou induz à prática de certas modalidades de negócios benevolmente tributados ou mesmo excluídos do círculo de incidência (reduções, isenções, não-incidências em determinados casos). Nesses casos de indução legal não há, em regra, necessidade de o indivíduo amoldar os resultados econômicos, que visa, às formas jurídicas mais adequadas do prisma fiscal. Os resultados objetivos são diretamente atingidos, sem alteração da estrutura negocial com que normalmente vem revestidos, porquanto a lei, de modo iniludível, assim os quer beneficiar. Destarte, poder-se-ia denominar tal elisão como imprópria. A verdadeira elisão tributária é a que resulta de lacunas da lei.” *Ibid.*, p. 49-51.

tributaria por lacuna, a lacuna da lei era a fonte da ação que evitava, reduzia ou retardava a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador.⁷³

Todavia, os atos ou negócios jurídicos que formalizavam a ação que evitava, reduzia ou retardava a obrigação tributária não podiam ser simulados ou dissimulados. A presença de simulação absoluta ou relativa no ato ou negócio jurídico transformava a *evasão fiscal por ação lícita* em *evasão fiscal por ação ilícita*.⁷⁴

2.1.4.2 Do princípio jurídico da legalidade tributária

Dentre os elementos da matriz disciplinar, o paradigma científico da elisão tributária desenvolveu seus modelos cognitivos e normativos principalmente com base no *princípio jurídico da legalidade tributária*.⁷⁵ De uma maneira geral, o

⁷³ “[...] o legislador, que não pode ser onipotente, deixa malhas e fissuras no sistema tributário [...] por onde escapam à tributação determinados fatos moldados juridicamente pela inesgotável engenhosidade dos contribuintes [...] da forma a mais benéfica fiscalmente, sem, contudo, os desnaturar a ponto de não mais terem, por conveniências da tributação, a eficácia econômica ou a utilidade negocial que incita a sua realização [...] metamorfosear toda espécie possível de ganhos em rendimentos-tipo não tributados, como o ágio obtido na venda de ações ou quotas por pessoa física, sem bolsa. A autêntica elisão fiscal, aquela que apresenta problemas de legitimidade jurídica e correção ética é, pois, esta.” *Ibid.*, p. 53.

⁷⁴ “[...] critérios que permitem distingui-la [a simulação] da elisão fiscal: (a) [...] a natureza dos meios. Na elisão são sempre lícitos; na simulação, esconde-se [...] sua ilicitude. (b) Quanto à ocorrência do fato gerador, a economia fiscal [...] evita a verificação do pressuposto de incidência. Na simulação, o fato gerador ocorre efetivamente [...] desnaturado, em sua exteriorização formal, pelo artifício utilizado, de maneira que não é tipologicamente reconhecido, em sua aparência, como o pressuposto da incidência legal. (c) [...] eficácia dos meios [...] a efetividade da forma jurídica adotada e a compatibilidade lógica entre forma e conteúdo, na economia fiscal a forma jurídica, conquanto alternativa, é real; na simulação, é mero pretexto. [...] a elisão tem como pré-requisito de sua concretização que o instrumental escolhido possua inquestionável idoneidade para permitir o enquadramento razoável da situação de fato. Na simulação, ao contrário, há em geral incompatibilidade entre a forma e o conteúdo, de forma que o *nomen juris* pretende moldar e identificar uma realidade factual, cujas características essenciais discrepam radicalmente daquelas que devem ser próprias do negócio ou categoria legal que foi empregada. [...] violência da adaptação da forma jurídica aos fatos. (d) [...] resultados, na elisão produzem-se os resultados próprios do negócio jurídico utilizado, ao passo que na simulação os efeitos reais são diversos daquele ostensivamente indicados.” *Ibid.*, p. 65-67, grifos do original.

⁷⁵ Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891, Art. 72, § 30: “Art. 72. A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 30. Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado em virtude de lei que o autorize”. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934, Art. 17, VII: “Art. 17. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VII - cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize ou fazê-los incidir sobre efeitos já

princípio jurídico da legalidade tributária é desdobramento do princípio do estado de direito, que exige a promoção de um ideal de justiça protetiva. De acordo com este ideal, o poder de um homem sobre outros homens deve ser limitado por meio da supremacia do direito e do império da lei.⁷⁶

Do ponto de vista dos direitos fundamentais, o princípio jurídico da legalidade tributária constitui direito fundamental de primeira geração, que pressupõe as relações entre particular e estado como *relações de proteção*.⁷⁷ A partir desta premissa, o princípio jurídico da legalidade tributária é norma de competência negativa que proíbe interferências do estado no âmbito de proteção de direitos fundamentais.⁷⁸

Em um primeiro momento, a norma de competência negativa decorrente do princípio jurídico da legalidade tributária proíbe interferências do estado no âmbito de proteção do *direito fundamental à segurança jurídica*.⁷⁹ De uma maneira geral, o núcleo essencial da segurança jurídica é ocupado por 2 (dois) valores. O primeiro é o *valor da estabilidade*, que proíbe a modificação arbitrária das leis; o segundo é o *valor da previsibilidade*, que obriga a certeza e a calculabilidade das leis.⁸⁰

Em um segundo momento, a norma de competência negativa decorrente do princípio jurídico da legalidade tributária proíbe interferências do estado no âmbito de proteção do *direito fundamental à propriedade*. No caso particular do estado de direito, a lei formal constitui a decisão emergente de um procedimento que conta

produzidos por atos jurídicos perfeitos”. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946, Art. 141, § 34: “Art. 141. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 34. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça”. Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967, Art. 20, I: “Art. 20. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] I - instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição”. Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967, na redação da Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969, Art. 19, I: “Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] I - instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição”. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, Art. 150, I: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

⁷⁶ LARENZ, Karl. *Derecho justo*. Tradução Luis Díez-Picazo. Madrid: Civitas, 1999, p. 159.

⁷⁷ LARENZ, 1999, p. 176.

⁷⁸ *Ibid.*, p. 176.

⁷⁹ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. 3. ed. Almedina: Coimbra, 1993, p. 380.

⁸⁰ CANOTILHO, *op. cit.*, p. 380.

com a participação de forças políticas e sociais, que leva à presunção da existência do consentimento dos cidadãos com toda e qualquer lei que institui ou aumenta tributos.⁸¹ Com base nesta premissa, a reserva de lei para a instituição ou aumento de tributos com o subsequente primado da lei para a interpretação e aplicação do direito tributário são causas da legitimidade democrática do tributo, no sentido de que os representantes eleitos pelo povo são os verdadeiros titulares da competência tributária.⁸²

Em um terceiro momento, a norma de competência negativa decorrente do princípio jurídico da legalidade tributária proíbe interferências do estado *no direito fundamental à liberdade econômica*. A liberdade econômica é liberdade negativa que garante alternativas de ação para o particular no exercício do livre desenvolvimento da personalidade. Dentre as alternativas de ação que a liberdade econômica garante para o particular no exercício do livre desenvolvimento da liberdade, destacam-se as oportunidades de investir, de poupar e de consumir sem a incidência de tributos criadas por lacunas da lei.⁸³

2.2 DA FASE PÓS-PARADIGMÁTICA DA ELISÃO TRIBUTÁRIA

2.2.1 Da cláusula geral de antielisão tributária

Até a codificação da cláusula geral que atribuiu competência para a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador, a ciência do direito tributário brasileiro reconhecia a teoria formalista da elisão tributária como paradigma científico da elisão tributária.⁸⁴

⁸¹ Ibid., p. 380. A respeito do princípio da legalidade tributária, vide: PAPIER, Hans-Jürgen. *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip*. Berlin: Duncker und Humblot, 1973.

⁸² CANOTILHO, 1993, p. 791.

⁸³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

⁸⁴ Código Tributário Nacional, Art. 116, parágrafo único, na redação da Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001: “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considerada-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência

De acordo com este paradigma, o fenômeno jurídico da elisão tributária era toda e qualquer ação que evitava, reduzia ou retardava a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador por meio de atos ou negócios jurídicos sem presença de simulação absoluta ou relativa com base na lacuna da lei.

A partir da codificação da cláusula geral que atribuiu competência para a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador, a ciência do direito tributário brasileiro passou a desconfiar não só dos modelos cognitivos, mas também dos modelos normativos do paradigma científico da elisão tributária. Em resposta à crise paradigmática, a teoria antiformalista do direito tributário reformulou sua teoria da elisão tributária para persuadir a ciência do direito tributário brasileiro que o paradigma científico da elisão tributária deveria ser substituído ou superado.⁸⁵

De uma maneira geral, a teoria antiformalista da elisão tributária ataca o paradigma científico da elisão tributária com base em ponto de vista interpretativo da cláusula geral de antielisão tributária que atribui competência para a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador na presença de *abuso de direito* ou de *substância sobre forma*. No caso de colisão de princípios jurídicos, os juristas que são a favor da teoria antiformalista da elisão tributária dão prioridade absoluta para o *princípio jurídico da capacidade contributiva*, que concretiza os valores da igualdade, da justiça e da solidariedade por meio da atribuição do dever da legislação, da administração e da jurisdição de promover o estado ideal de coisas de que pagar tributos é dever fundamental que deve ser cumprido conforme a capacidade econômica do particular.⁸⁶

do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

⁸⁵ Na fase pré-paradigmática da elisão tributária, uma das principais correntes teóricas da teoria antiformalista da elisão tributária era a *interpretação econômica do direito tributário*, desenvolvida por autores como A. Araújo Falcão, F. A. Albino de Oliveira, Gerd W. Rothmann e J. Barbosa Nogueira. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Edições Financeiras, 1964. OLIVEIRA, Fernando A. Albino de. A chamada interpretação econômica no Direito Tributário. *Revista de Direito Público*, n. 18, 1971. ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano XI, n. 8, 1972. NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A interpretação econômica do Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

⁸⁶ CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. Da desconsideração de atos ou negócios jurídicos pela autoridade administrativa. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento tributário*

Em reação à teoria antiformalista, a teoria formalista da elisão tributária articula o paradigma científico da elisão tributária com base em ponto de vista interpretativo da cláusula geral de antielisão tributária que atribui competência para a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador na presença de *simulação absoluta ou relativa*. No caso de colisão de princípios jurídicos, os juristas que são a favor da teoria formalista da elisão tributária dão prioridade absoluta para o *princípio jurídico da legalidade tributária*, que concretiza os valores da segurança, da liberdade e da propriedade por meio da atribuição do dever da legislação, da administração e da jurisdição de promover o estado ideal de coisas de que a lei formal deve prescrever, de forma expressa, casuística, completa e exclusiva, os efeitos dos atos ou negócios jurídicos para a relação jurídica de direito tributário.⁸⁷

e a *Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 68, maio 2001. GRECO, Marco Aurélio. *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “interpretação econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. GODOI, Marciano Seabra. A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 79, abr. 2002. TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Temas de interpretação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. FURLAN, Anderson. *Elisão fiscal*. Coimbra: Almedina, 2007. REIS, Elcio Fonseca. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010. TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

⁸⁷ BIANCO, João Francisco. Norma geral antielisão. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento tributário e a Lei Complementar 104. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão fiscal ante a Lei Complementar n. 104. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001. ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como limitador do poder da administração. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário. Elisão e evasão fiscal. Simulação. Abuso de forma. Interpretação econômica. Negócio jurídico indireto. Norma antielisiva. AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (Org.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Celso Ribeiro Bastos Editor, 2002. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. AMARAL, Gustavo da Silva. *Elisão fiscal e norma geral antielisiva*. Porto Alegre: IOB-Thomson, 2004. MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento fiscal e crime fiscal na atividade do

2.2.2 Do direito privado e direito tributário

A disputa entre teorias concorrentes que sucedeu à codificação da cláusula geral de antielisão tributária remeteu a ciência do direito tributário brasileiro a vários dilemas, como a relação entre direito privado e direito tributário. No sistema jurídico brasileiro, a relação entre direito privado e direito tributário é mediada por norma geral de direito tributário que atribui o dever do intérprete de aplicar os princípios gerais de direito privado para a interpretação dos seus institutos, dos seus conceitos e das suas formas, mas não para a definição dos efeitos tributários.⁸⁸

A norma geral de direito tributário que dispõe sobre a relação entre direito privado e direito tributário parece conduzir a resolução do dilema para o princípio da prioridade do direito privado e respectiva primazia do argumento conceitual, que dão suporte para a teoria formalista do direito tributário.⁸⁹ Todavia, ao mesmo tempo parece conduzir a resolução do dilema para o princípio da autonomia do direito tributário e respectiva primazia do argumento teleológico-valorativo, que dão suporte para a teoria antiformalista do direito tributário.⁹⁰

contabilista. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. CAVALI, Marcelo Costenaro. *Cláusulas gerais antielusivas*. Coimbra: Almedina, 2006. CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

⁸⁸ Código Tributário Nacional, Art. 109: “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

⁸⁹ “The part makes sense in the context of a whole, and the whole is the statute as an element in a whole legal system. In the *bielefelder* typology, ‘systemic arguments’ are ones that work towards an acceptable understanding of a legal text seen particularly in its context as part of a legal system.” MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of law*. New York: Oxford, 2005, p. 127, grifos do original. Tradução livre do original: “A parte faz sentido no contexto de um todo, e o todo é a lei como um elemento de todo o sistema jurídico. Na tipologia *bielefelderiana*, ‘argumentos sistêmicos’ são aqueles que funcionam com respeito ao entendimento de um enunciado normativo visto particularmente no seu contexto como parte de um sistema jurídico.”

⁹⁰ “Coherence is of significant value for law, and is indeed an essential element of the Rule of Law. But other values can be significant in interpretation. Statutes do not come into being by accident. They are the product of legislative decisions, promoted by governments and enacted by parliamentarians. They are promoted and enacted, usually, with a view to reforming the law. The idea of reform presupposes identification of some pre-existing defect in the law which the reform is designed to cure – a ‘mischief’ as an old expression has it. An obvious reason for preferring one possible interpretation to another is if its practical implications tend towards achieving the postulated reform, by removing the defect or suppressing the mischief.” MACCORMICK op. cit., p. 132. Tradução livre do original: “Coerência é de significativo valor para o direito e é, de fato, um

Em face da ambiguidade dos sentidos que podem ser atribuídos para a norma geral de direito tributário que dispõe sobre a relação entre direito privado e direito tributário, a disputa que ocorre entre a teoria antiformalista da elisão tributária e a teoria formalista da elisão tributária na fase pós-paradigmática da elisão tributária se torna ainda mais problemática. Se for deduzida a conclusão que a norma geral de direito tributário leva a interpretação e aplicação do direito tributário até o princípio da prioridade do direito privado e respectiva primazia do argumento conceitual, remeterá a interpretação e aplicação do direito tributário para os sentidos originais dos institutos, dos conceitos e das formas de direito privado, como propõe a teoria formalista do direito tributário. De forma diametralmente oposta, se for deduzida a conclusão que a norma geral de direito tributário leva a interpretação e aplicação do direito tributário até o princípio da autonomia do direito tributário e respectiva primazia do argumento teleológico-valorativo, remeterá a interpretação e aplicação do direito tributário para sentidos não originais dos institutos, dos conceitos e das formas de direito privado, como propõe a teoria antiformalista do direito tributário.

2.2.2.1 Do princípio da prioridade do direito privado

A norma geral de direito tributário que dispõe sobre a relação entre direito privado e direito tributário no sistema jurídico brasileiro é veiculada por um dispositivo que parece conduzir inicialmente a interpretação e aplicação do direito tributário para a *primazia do argumento conceitual*.⁹¹ Com base na primazia do argumento conceitual, o intérprete tem o dever de atribuir os sentidos originais para

elemento essencial do direito. Mas outros valores podem ser significativos na interpretação. Leis não aparecem por acidente. Elas são o produto de decisões legislativas, promovidas por governos e promulgadas por parlamentares. Elas são promovidas e promulgadas, usualmente, com a intenção de reformar o direito. A ideia de reforma pressupõe a identificação de algum defeito pré-existente no direito que a reforma é projetada para curar – um ‘mal’ que uma velha expressão tem. Uma razão óbvia para preferir uma interpretação à outra é se suas implicações práticas tendem alcançar a postulada reforma, por remover o defeito ou suprimir o mal. Em sentido amplo, legislação pode ser considerada como a incorporação de algum ou alguns valores socialmente relevantes.”

⁹¹ Denomina-se *ponto de vista interpretativo* todo e qualquer enunciado que exerce a função de atribuir para o dispositivo *d* determinado sentido *s*. Na interpretação como processo hermenêutico, o ponto de vista interpretativo se dissocia do *ponto de vista normativo*, que exerce a função de atribuir para a norma *n* a qualidade de fazer parte do direito *d*. A respeito, vide: AARNIO, 1987, p. 112.

os institutos, os conceitos e as formas de direito privado na interpretação e aplicação do direito tributário.

A primazia do argumento conceitual para a interpretação e aplicação do direito tributário pressupõe que a ideia de sistema do sistema tributário repousa sobre a *ideia de sistema da jurisprudência dos conceitos*. Em relação a seus efeitos, a primazia do argumento conceitual para a interpretação e aplicação do direito tributário implica o *princípio da prioridade do direito privado*, no sentido de que as normas tributárias remetem o intérprete para o sentido original dos institutos, dos conceitos e das formas de direito privado.

Conforme a teoria da argumentação jurídica, o argumento conceitual é um dos tipos do argumento sistemático, que remete a interpretação e aplicação do direito para as premissas que os *enunciados são partes das leis* e que *as leis são partes do sistema jurídico*. A partir das duas premissas, o argumento sistemático atribui o dever do intérprete de presumir que a *parte faz sentido no contexto do todo* e que o *todo é a lei como elemento do sistema*.⁹²

A despeito de não enumerar todos os tipos de argumentos sistemáticos, a teoria da argumentação jurídica diz que os principais tipos de argumentos sistemáticos são: (i) a harmonização contextual; (ii) o argumento do precedente; (iii) o argumento da analogia; (iv) o argumento dos princípios gerais; (v) o argumento da história; e, finalmente, (vi) o argumento conceitual.⁹³

Dentre os principais tipos de argumentos sistemáticos, o argumento conceitual é o tipo argumentativo que mais se aproxima do fundamento do ponto de vista interpretativo da teoria formalista do direito tributário de que a norma geral de direito tributário que dispõe sobre a relação entre direito privado e direito tributário leva para o princípio da prioridade do direito privado. Particularmente, o argumento conceitual é o tipo de argumento sistemático que prescreve no sentido de que o

⁹² “The part makes sense in the context of a whole, and the whole is the statute as an element in a whole legal system.” MACCORMICK, 2005, p. 127. Tradução livre do original: “A parte faz sentido no contexto de um todo, e o todo é a lei como elemento de um sistema jurídico como um todo.”

⁹³ “Nenhuma lista de tipos de tal argumento poderia ser completo, porque é todo contexto que é significante e pode ter uma diferente influência em casos diferentes. Mas os seguintes seis [tipos] dão variados e vívidos exemplos” (grifou-se). Ibid., p. 127-128. Tradução livre do original: “No list of types of such argument could be complete, since it is the whole context that is significant and may have a different bearing in different cases. But the following six give varied and vivid examples.”

intérprete tem o dever de atribuir o sentido original para os institutos, os conceitos e as formas do direito privado. Nos sistemas jurídicos de influência savignyana, o argumento conceitual recebe o nome de argumento lógico, que exerce a função de preservar o uso do conceito, de forma consistente e coerente no sistema jurídico como todo.⁹⁴

A função de preservar o uso do conceito, de forma consistente e coerente, no sistema jurídico como todo, remete a interpretação e aplicação do direito para as qualidades de ordem e de unidade que nucleiam a ideia de sistema na jurisprudência dos conceitos. Na ideia de sistema da jurisprudência dos conceitos, as qualidades de ordem e de unidade são traduzidas como a concatenação de todas as proposições jurídicas para formar um sistema de normas logicamente claro, completo e consistente.⁹⁵

Em relação a seus efeitos, a primazia do argumento conceitual implica o princípio da prioridade do direito privado, que dispõe no sentido que o intérprete tem o dever de atribuir o sentido original para os institutos, os conceitos e as formas de direito privado. De acordo com este princípio, os institutos, os conceitos e as formas de direito privado são, na verdade, valores de princípios fundamentais do direito, que não pertencem ao direito privado,⁹⁶ mas a um direito comum.⁹⁷

⁹⁴ “The conceptual argument (known as ‘logical’ argument in those legal systems particularly influenced by Savigny) says that if any recognized and doctrinally elaborated general legal concept is used in the formulation of a statutory provision, it ought to be interpreted so as to maintain a consistent use of the concept throughout the system as a whole.” *Ibid.*, p. 130. Tradução livre do original: “O argumento conceitual (conhecido como argumento ‘lógico’ naqueles sistemas particularmente influenciados por Savigny) diz que se qualquer conceito jurídico geral elaborado e reconhecido doutrinariamente é usado na formulação de uma provisão legal, deve ser interpretado de modo a manter um uso consistente do conceito através do sistema como um todo.”

⁹⁵ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*. 2. ed. Berlin: Duncker und Humblot, 1983b. LOSANO, Mario G. *Sistema e struttura nel diritto*. Milano: Giuffrè, 2002, v. 2. CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

⁹⁶ “Non si può allora parlare di concetti di diritto privato rimasti invariati nel diritto tributario, bensì di concetti esposti per vari motivi nella legge privata, ma che hanno valore di principii fondamentali del diritto, e come tali non partengono al diritto civile, più di quanto non appartengano al diritto tributario.” CHINELLATO, Gianfranco. *Codificazione tributaria e abuso del diritto*. Milano: Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 2007, p. 136. Tradução livre do original: “Não se pode, então, falar de conceitos de direito privado invariáveis no direito tributário, mas de conceitos expostos por vários motivos na lei privada, mas que têm valor de princípios fundamentais do direito e como tais não pertencem ao direito civil, mais do que não pertencem ao direito tributário.”

⁹⁷ “Il richiamo analogico alla legge civile, per colmare le deficienze delle leggi speciali, deve intendersi come rinvio non al diritto civile in quanto tale, ma a quel diritto comune, i cui principi, per ragioni contingenti, hanno trovato espressione nella legge scritta del diritto civile, prima e a preferenza che nelle leggi tributarie o amministrative.” CHINELLATO, op. cit., p. 136. Tradução livre do original: “A

Na interpretação e aplicação do direito tributário, o princípio da prioridade do direito privado se desdobra nas ideias da separação entre direito e economia, da exclusividade da lei como fonte do direito, da prioridade da forma sobre a substância e da licitude do fenômeno da elisão tributária.⁹⁸ No caso de conflito de princípios jurídicos, o princípio da prioridade do direito privado atribui o dever de o intérprete dar prioridade absoluta para o princípio jurídico da legalidade tributária.⁹⁹

No direito tributário comparado, o princípio da prioridade do direito privado media, por exemplo, a relação entre direito privado e direito tributário no sistema jurídico francês. Segundo as decisões dos tribunais franceses, o intérprete tem o dever de atribuir os sentidos originais para os institutos, os conceitos e as formas de direito privado na interpretação e aplicação do direito tributário.¹⁰⁰

A exemplo dos tribunais franceses, os tribunais italianos também dão peso maior para o princípio da prioridade do direito privado.¹⁰¹ No caso particular dos

recondução analógica para a lei civil, para colmatar as deficiências das leis especiais, deve ser entendida como reenvio não ao direito civil enquanto tal, mas a esse direito comum, cujos princípios, por razões contigentes, encontraram expressão na lei escrita do direito civil, antes e de preferência que nas leis tributárias ou administrativas.”

⁹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 193.

⁹⁹ TORRES, 2006, p. 196.

¹⁰⁰ “The doctrine of the autonomy of tax law is nowadays out of favour. Civil, commercial, or corporate law concepts used in tax law normally have the same meaning as under the branch of law to which they belong. This is a major principle of interpretation in civil courts when they deal with tax cases.” GEST, Guy. France. AULT, Hugh J.; ARNOLD, Brian J. (Ed.). *Comparative income taxation*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2010, p. 61. Tradução livre do original: “A doutrina da autonomia do direito tributário está atualmente fora de consideração. Conceitos jurídicos de direito civil, comercial ou societário usados no direito tributário normalmente têm o mesmo significado como no ramo do direito para o qual eles pertencem. Este é o maior princípio de interpretação nos tribunais civis quando eles lidam com casos tributários.” No mesmo sentido, vide: “La doctrine dominante comme le juge de l’impôt se rejoignent aujourd’hui pour condamner toute autonomie de principe de la matière fiscale. Le droit français s’inscrit par là même dans la lignée des solutions retenues en Suisse ou Belgique où le principe de la dépendance du droit fiscal à l’égard du droit commun est solidement ancré.” DEBOISSY, Florence. *La simulation en Droit Fiscal*. Paris: L.G.D.J, 1997, p. 22. Tradução livre do original: “A doutrina dominante e o juiz tributário juntam-se hoje para condenar toda autonomia de princípio da matéria fiscal. O direito francês, assim, está em consonância com as soluções selecionadas em Suíça ou Bélgica, onde o princípio da dependência do direito fiscal para o direito comum é solidamente ancorado.”

¹⁰¹ “La rilevanza assunta dalla tesi autonomista [...] è limitata, però, ao mero piano dottrinale, avendo prevalso, nella giurisprudenza, l’indirizzo tradizionalista di stampo francese che, invece, ancora l’attività dell’interprete al dato formale della norma e ribalta il rapporto di regola-eccezione a favore della preminenza del recepimento nel diritto tributario del significato civilistico degli istituti adottati.” CHINELLATO, 2007, p. 142-143. Tradução livre do original: “A relevância assumida pela tese autonomista [...] limitou-se, porém, ao mero plano doutrinário, tendo prevalecido, na jurisprudência, o endereço tradizionalista de molde francês que, ao contrário, ancora a atividade

tribunais alemães, a interpretação e aplicação do direito tributário conforme o princípio da prioridade do direito privado prevaleceu nas décadas de cinquenta e de sessenta do século passado.¹⁰²

2.2.2.2 Do princípio da autonomia do direito tributário

Contudo, a norma geral de direito tributário que dispõe sobre a relação entre direito privado e direito tributário é veiculada por um dispositivo que permite a construção de uma outra ordem de hierarquia entre as categorias de argumentos interpretativos. Além da primazia do argumento conceitual, o seu teor literal pode levar a interpretação e aplicação do direito tributário para a *primazia do argumento teleológico-valorativo*, no sentido de que as normas são decisões do legislador que promovem fins e objetivos.

A primazia do argumento teleológico-valorativo para a interpretação e aplicação do direito tributário pressupõe que a ideia de sistema do sistema tributário repousa sobre a *ideia de sistema da jurisprudência dos interesses*. Em relação a seus efeitos, a primazia do argumento teleológico-valorativo para a interpretação e aplicação do direito tributário implica o *princípio da autonomia do direito tributário*, no sentido de que a norma tributária não remete necessariamente o intérprete para o sentido original dos institutos, dos conceitos e das formas de direito privado.

De uma maneira geral, o argumento teleológico-valorativo é o tipo de argumento que remete a interpretação e aplicação do direito para a premissa de que *as normas são decisões do legislador que promovem fins e objetivos*. A partir desta premissa, o intérprete tem o dever de presumir que a norma jurídica constitui o

do intérprete ao dado formal da norma e ribalta a relação de regra-exceção a favor da proeminência da recepção no direito tributário do significado civilístico dos institutos adotados.”

¹⁰² “In Germany, the relationship between civil law and tax law has dramatically changed over the decades. While the ‘economic perspective’ [Wirtschaftliche Betrachtungsweise] prevailed in the 1920s to 1940s, tax courts in the 1950s and 1960s tried to find stability in recourse to civil Law concepts.” SCHÖN, Wolfgang. Germany. AULT, op. cit., p. 88, grifos do original. Tradução livre do original: “Na Alemanha, a relação entre direito civil e direito tributário mudou dramaticamente durante as décadas. Enquanto a ‘perspectiva econômica’ (*Wirtschaftliche Betrachtungsweise*) prevaleceu da década de 1920 a de 1940, tribunais tributários na década de 1950 e de 1960 tentaram encontrar estabilidade com recurso aos conceitos de direito civil”.

produto da atividade racional e intencional do legislador, guiada por programas políticos baseados nos sentidos de justiça e de bem comum.¹⁰³

Na interpretação e aplicação do direito, o argumento teleológico-valorativo implica o dever de o intérprete promover os fins e os objetivos que estão por trás das normas.¹⁰⁴ O pressuposto do dever de o intérprete promover os fins e os objetivos que estão por trás das normas é o de que o direito constitui meio para promoção dos fins e dos objetivos eleitos conscientemente pelo legislador.¹⁰⁵

A função de promover os fins e os objetivos que são eleitos conscientemente pelo legislador reenvia a interpretação e aplicação do direito conforme o argumento teleológico-valorativo para as qualidades de ordem e de unidade que nucleiam a ideia de sistema da jurisprudência dos interesses. Ao contrário das qualidades de ordem e de unidade decorrentes da ideia de sistema da jurisprudência dos

¹⁰³ “[...] the presuppositions that make teleology relevant here at all have to do with the assumption that law-making is a rational and purposive activity guided by political programmes structured by some sense of justice and the common good.” MACCORMICK, 2005, p. 134. Tradução livre do original: “[...] as pressuposições que fazem a teleologia relevante aqui absolutamente tem a ver com a presunção de que a decisão jurídica é uma atividade racional e intencional guiada por programas políticos estruturados por algum senso de justiça e de bem comum.”

¹⁰⁴ “Statutes do not come into being by accident. They are the product of legislative decisions, promoted by governments and enacted by parliamentarians. They are promoted and enacted, usually, with a view to reforming the law. The idea of reform presupposes identification of some pre-existing defect in the law which the reform is designed to cure – a ‘mischief’ as an old expression has it. An obvious reason for preferring one possible interpretation to another is if its practical implications tend towards achieving the postulated reform, by removing the defect or suppressing the mischief.” MACCORMICK, 2005, p. 132. Tradução livre do original: “Leis não aparecem por acidente. Elas são o produto de decisões legislativas, promovidas por governos e promulgadas por parlamentares. Elas são promovidas e promulgadas, usualmente, com a intenção de reformar o direito. A ideia de reforma pressupõe a identificação de algum defeito pré-existente no direito que a reforma é projetada para curar – um ‘mal’ que uma velha expressão tem. Uma razão óbvia para preferir uma interpretação à outra é se suas implicações práticas tendem alcançar a postulada reforma, por remover o defeito ou suprimir o mal. Em sentido amplo, legislação pode ser considerada como a incorporação de algum ou alguns valores socialmente revelantes.”

¹⁰⁵ “Col minimo di parole si può utilmente distinguere un ordenamento protettivo-repressivo da un ordenamento promozionale, dicendo che al primo interessano soprattutto i comportamenti socialmente non desiderati, onde il suo fine precipuo è di impedirne quanto più è possibile il compimento; al secondo interessano soprattutto i comportamenti socialmente desiderati, onde il suo fine è di provocarne il compimento.” BOBBIO, Norberto. *Dalla struttura alla funzione*. Roma: Editori Laterza, 2007, p. 15. Tradução livre do original: “Com o mínimo de palavras se pode utilmente distinguir um ordenamento protetivo-repressivo de um ordenamento promocional, dizendo que ao primeiro interessam sobretudo os comportamentos socialmente não desejados, onde o seu fim precipuo é de impedir na maior medida possível o cumprimento; ao segundo interessam sobretudo os comportamentos socialmente desejados, onde o seu fim é de provocar o cumprimento”. A respeito, vide: THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass. *Nudge*. New York: Penguin Books, 2009.

conceitos, as qualidades de ordem e de unidade decorrentes da ideia de sistema da jurisprudência dos interesses traduzem a ideia de sistema como ordem de decisões de conflitos.¹⁰⁶

No sistema como ordem de decisões de conflitos, as qualidades de ordem e de unidade decorrentes da ideia de sistema são relativas, no sentido de que não exigem a dedução lógica de normas a partir de conceitos gerais e abstratos. Como as normas jurídicas exercem a função de resolver conflitos de interesses, os fins e os objetivos que estão por trás das normas devem guiar a sua interpretação e aplicação.¹⁰⁷

Em relação a seus efeitos, a primazia do argumento teleológico-valorativo implica o *princípio da autonomia do direito tributário*, no sentido de que as normas tributárias não remetem necessariamente o intérprete para o sentido original dos institutos, dos conceitos e das formas de direito privado. De acordo com este princípio, os institutos, os conceitos e as formas que têm origem no direito privado devem ser contextualizados pelo intérprete, sob o argumento de que as normas tributárias são regras que exercem a função de promover a justa distribuição da carga fiscal com base no princípio da capacidade contributiva.¹⁰⁸

¹⁰⁶ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*. 2. ed. Berlin: Duncker und Humblot, 1983b. No mesmo sentido, vide: LOSANO, Mario G. *Sistema e struttura nel Diritto*. Milano: Giuffrè, 2002, v. 2. CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

¹⁰⁷ “Philipp Heck criticava nella giurisprudenza dei concetti la ‘falacia concettuale’ (Begriffsvertäuschung), cioè el ritenere che si possano dedurre logicamente le norme l’una dall’altra, mentre in realtà la deduzione avviene da concetti generali preesistenti in chi aplica il diritto. Per Heck la norma giuridica serve a risolvere conflitti di interessi; ma, poiché il legislatore non può prevedere tutti i conflitti possibili, le leggi presentano lacune; il compito del giudice consiste nel colmarle, richiamandosi alla soluzione indicata dal legislatore per risolvere conflitti analoghi. I valori cui il legislatore ha fatto ricorso in casi analoghi guidano quindi non solo l’interpretazione e la decisione del giudice nella soluzione dei conflitti di interessi non previsti dal legislatore, ma anche nell’interpretazione delle norme già emanate.” LOSANO, 2002, p. 137. Tradução livre do original: “Phillip Heck criticava na jurisprudência dos conceitos a ‘falácia conceitual’ (Begriffsvertäuschung), isto é, entender que se possa deduzir logicamente as normas uma da outra, enquanto na realidade a dedução vem dos conceitos gerais preexistentes em que se aplica o direito. Para Heck a norma jurídica serve para resolver conflitos de interesses; mas, já que o legislador não pode prever todos os conflitos possíveis, as leis apresentam lacunas: a tarefa do juiz consiste em colmatá-las, reconduzindo-se à solução indicada pelo legislador para resolver conflitos análogos. Os valores os quais o legislador usou em casos análogos guiam, então, não só a interpretação e a decisão do juiz na decisão dos conflitos de interesses não previstos pelo legislador, mas também na interpretação das normas já emanadas.”

¹⁰⁸ “[...] il criterio-guida degli autonomisti è quello di ‘contestualizzare’ la significazione originaria dell’istituto giuridico richiamato nell’ambito della legge finanziaria; l’idea di fondo è, infatti, che nel passaggio da un settore all’altro del diritto il concetti cambiano sensibilmente significato per

Por causa da função exercida pelas normas tributárias, os institutos, os conceitos e as formas de direito privado têm os sentidos originais alterados na sua passagem para o direito tributário. Ao invés dos sentidos originais, são atribuídos para os institutos, os conceitos e as formas de direito privado outros sentidos que traduzem a capacidade econômica do particular.

Na interpretação e aplicação do direito tributário, o princípio da autonomia do direito tributário se desdobra nas ideias da *fusão do direito e da economia*, da *jurisprudência como fonte do direito*, da *primazia da substância sobre a forma* e da *ilicitude do fenômeno da elisão tributária*.¹⁰⁹ No caso de conflito de princípios jurídicos, o princípio da autonomia do direito tributário atribui o dever do intérprete de dar prioridade absoluta para o princípio jurídico da capacidade contributiva.¹¹⁰

No direito tributário comparado, o princípio da autonomia do direito tributário estruturou a interpretação e aplicação do direito tributário realizada pelos tribunais alemães durante as décadas de vinte e quarenta do século passado.¹¹¹ No direito

adempiere alle funzioni proprie del settore che li recepisce, conservando solo in via eccezionale la loro accezione d'origine. Secondo la teorica della scuola autonomista cio che rileva e prevale della norma o dell'istituto richiamato non è la sua tipizzazione civilistica, ma la sua idoneità a rivelare una propria particolare sostanza econômica; quella sostanza, cioè, alla quale il legislatore, per una valutazione politica, dispositiva di interessi socio-economici, commisura la 'capacità contributiva' del soggetto." CHINELLATO, 2007, p. 140. Tradução livre do original: "[...] o critério-guia dos autonomistas é o de 'contextualizar' a significação originária do instituto jurídico para o qual foi reconduzida a lei financeira; a ideia de fundo é, de fato, que na passagem de um setor a outro do direito os conceitos trocam sensivelmente o significado para cumprir as funções próprias do setor que o recebe, conservando somente em via excepcional a sua acepção original. Segundo a teoria da escola autonomista, o que releva é prevalece da norma ou do instituto reconduzido não é a sua tipificação civilística, mas a sua idoneidade a revelar uma própria substância econômica particular; isto é, aquela substância à qual o legislador, para uma avaliação política, dispositiva de interesses sócio-econômicos, proporciona a 'capacidade contributiva' do sujeito."

¹⁰⁹ TORRES, 2006, p. 190.

¹¹⁰ Ibid., p. 203.

¹¹¹ "In Germany, the relationship between Civil Law and Tax Law has dramatically changed over the decades. While the 'economic perspective' (*Wirtschaftliche Betrachtungsweise*) prevailed in the 1920s to 1940s, tax courts in the 1950s and 1960s tried to find stability in recourse to Civil Law concepts." SCHÖN, Wolfgang. Germany. AULT, 2010a, p. 88, grifos do original. Tradução livre do original: "Na Alemanha, a relação entre direito civil e direito tributário mudou dramaticamente durante as décadas. Enquanto a 'perspectiva econômica' (*Wirtschaftliche Betrachtungsweise*) prevaleceu da década de 1920 a de 1940, tribunais tributários na década de 1950 e de 1960 tentaram encontrar estabilidade com recurso aos conceitos de direito civil".

italiano, o princípio da autonomia do direito tributário foi uma construção da teoria funcionalista, que não repercutiu sobre a jurisprudência.¹¹²

2.2.2.3 Do princípio da prioridade dos direitos fundamentais

Porém, a norma geral de direito tributário que dispõe sobre a relação entre direito privado e direito tributário no sistema jurídico brasileiro não pode mais conduzir a interpretação e aplicação do direito tributário para a primazia, mas apenas para a *concorrência entre argumentos interpretativos*, de acordo com a teoria sistemática do direito tributário.

A concorrência entre argumentos interpretativos para a interpretação e aplicação do direito tributário pressupõe que a ideia de sistema do sistema tributário repousaria sobre a *ideia de sistema da jurisprudência dos valores*. Em relação a seus efeitos, a concorrência entre argumentos interpretativos para a interpretação e aplicação do direito tributário implica o *princípio da prioridade dos direitos fundamentais*, no sentido de que a norma tributária até pode remeter o intérprete a sentido não original dos institutos, dos conceitos e das formas de direito privado, *mas na medida dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais, à luz do princípio da proporcionalidade*.

A teoria da argumentação jurídica ensina que os dispositivos podem ser interpretados com base em três categorias de argumentos: (i) *argumentos linguísticos*; (ii) *argumentos sistemáticos*; e (ii) *argumentos teleológico-valorativos*.¹¹³

¹¹² “La rilevanza assunta dalla tesi autonomista [...] è limitata, però, ao mero piano dottrinale, avendo prevalso, nella giurisprudenza, l’indirizzo tradizionalista di stampo francese che, invece, àncora l’attività dell’interprete al dato formale della norma e ribalta Il rapporto di regola-eccezione a favore della preminenza del recepimento nel diritto tributário del significato civilistico degli istituti adottati.” CHINELLATO, 2007, p. 142-143. Tradução livre do original: “A relevância assumida pela tese autonomista [...] é limitada, porém, ao mero plano doutrinário, tendo prevalecido, na jurisprudência, a perspectiva tradicionalista de molde francês, que, ao contrário, ancora a atividade do intérprete ao dado formal da norma e ribalta a relação de regra-exceção a favor da premissa da recepção no direito tributário do significado civilístico dos institutos adotados.”

¹¹³ “The categories of interpretative argument are, first, those that appeal to the linguistic context itself as a source of reasons for favouring one interpretation or another (‘linguistic’ arguments); secondly, those that look to the end or aim of that context (‘systemic’ arguments); thirdly, those that look to the end or aim of the authoritative text to see how best to make sense of it given that end or aim (‘teleological-evaluative’ arguments).” MACCORMICK, 2005, p. 124. Tradução livre do original: “As categorias de argumento interpretativo são, primeiro, aqueles que apelam para o contexto linguístico mesmo como uma fonte de razões a favor de uma interpretação ou outra (argumentos ‘linguísticos’); segundo, aqueles que olham para o sistema jurídico como o contexto especial do

Do seu ponto de vista, os argumentos linguísticos não têm prioridade sobre os argumentos sistemáticos; que, por sua vez, não têm prioridade sobre argumentos teleológicos-valorativos; que, por sua vez, não têm prioridade sobre argumentos linguísticos. Todas as categorias de argumentos interpretativos concorrem uma contra a outra para a interpretação e aplicação do direito, no sentido de que estão disponíveis para o intérprete atribuir o melhor sentido possível para o dispositivo que constitui objeto da interpretação.¹¹⁴

A concorrência entre argumentos interpretativos remete a interpretação e aplicação do direito para as qualidades de ordem e de unidade decorrentes da *ideia de sistema da jurisprudência dos valores*. Ao contrário das qualidades de ordem e de unidade decorrentes da ideia de sistema da jurisprudência dos conceitos, bem como das qualidades de ordem e de unidade decorrentes da ideia de sistema da jurisprudência dos interesses, as qualidades de ordem e de unidade decorrentes da ideia de sistema da jurisprudência dos valores traduzem a *ideia de sistema como ordem de princípios*.¹¹⁵

Na ideia de sistema como ordem de princípios, as qualidades de ordem e de unidade decorrentes da ideia de sistema são relativas, a exemplo das qualidades de ordem e de unidade decorrentes da ideia de sistema como ordem de decisão de conflitos. Todavia, na ideia de sistema da jurisprudência dos valores os princípios não têm a função de resolver conflitos de interesses, como na ideia de sistema da jurisprudência dos interesses. Ao invés da promoção dos fins e dos objetivos que estão por trás das normas, a ideia de sistema como ordem de princípios leva a

texto normativo para chegar à conclusão de qual é o seu melhor sentido naquele contexto (argumentos 'sistêmicos'); terceiro, aqueles que olham para o fim ou objetivo do texto normativo para chegar à conclusão de qual é o seu melhor sentido dado aquele fim ou objetivo (argumentos 'teleológico-valorativos')."

¹¹⁴ "In legal disputes, arguments of all these types are material available for those who wish to contest the meaning of a text. [...] It is tempting to suggest that in all systems there is a tendency to start out with the linguistic arguments, then to proceed to systemic, and only to have recourse to teleological-evaluative argumentation when arguments of the other sorts remain problematic." Ibid., p. 137-138. Tradução livre do original: "Em disputas jurídicas, argumentos de todos esses tipos são materiais disponíveis para aqueles que desejam contestar o significado de um texto. [...] É tentador sugerir que em todos os sistemas há uma tendência de iniciar com argumentos linguísticos, então proceder para o sistêmico e somente recorrer para a argumentação teleológica-valorativa quando argumentos de outros tipos restar problemáticos."

¹¹⁵ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*. 2. ed. Berlin: Duncker und Humblot, 1983b. LOSANO, Mario G. *Sistema e struttura nel Diritto*. Milano: Giuffrè, 2002, v. 2. CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

interpretação e aplicação do direito para a promoção dos valores jurídicos fundamentais do ordenamento, que são os *direitos, as liberdades e as garantias fundamentais*.¹¹⁶

A concorrência entre argumentos interpretativos para a interpretação e aplicação do direito tributário implica o *princípio da prioridade dos direitos fundamentais*, no sentido de que a norma tributária até pode remeter o intérprete a sentido não original dos institutos, dos conceitos e das formas de direito privado, *mas na medida dos direitos, liberdades e garantias fundamentais, à luz do princípio da proporcionalidade*. O princípio da prioridade dos direitos fundamentais supera tanto o princípio da prioridade do direito privado quanto o princípio da autonomia do direito tributário para a interpretação e aplicação do direito tributário, na medida em que os institutos, os conceitos e as formas de direito privado mantêm, em princípio, seus conteúdos de sentido originais, se a norma tributária não remeter o intérprete para sentido não original. Todavia, o sentido não original de institutos, de conceitos e de formas de direito privado para o qual a norma tributária pode remeter deve ser *proporcional aos direitos, às liberdades e às garantias fundamentais*.

Portanto, o princípio da prioridade dos direitos fundamentais permite à norma tributária enviar o intérprete para os sentidos originais dos institutos, dos conceitos e das formas de direito privado; ao mesmo tempo, permite à norma tributária não enviar o intérprete para os sentidos originais dos institutos, dos conceitos e das formas de direito privado. Para a norma tributária não enviar o intérprete para os sentidos originais dos institutos, dos conceitos e das formas de direito privado, ela deve ser proporcional aos direitos, às liberdades e às garantias fundamentais.¹¹⁷

Na interpretação e aplicação do direito tributário, o princípio da prioridade dos direitos fundamentais dispõe que os princípios da segurança e da igualdade concorrem entre si, não valem sem exceção, podem entrar em contradição ou

¹¹⁶ “Nesta ocasião, deve-se recordar de novo a característica principal da ideia da unidade, acima elaborada: a recondução da multiplicidade do singular a poucos princípios constitutivos. Mas isso significa que, na descoberta do sistema teleológico, não se pode ficar pelas ‘decisões de conflitos’ e dos valores singulares, antes se devendo avançar até aos valores fundamentais mais profundos, portanto até aos princípios gerais duma ordem jurídica; trata-se, assim, de apurar, por detrás da lei e da *ratio legis*, a *ratio iuris* determinante.” CANARIS, op. cit., p. 76-77.

¹¹⁷ MITA, Enrico de. *Interesse fiscale e tutela del contribuente*. Milano: Giuffrè, 2006, p. 248.

oposição e ostentam seu sentido próprio numa combinação de complementação e de restrição recíprocas na medida das possibilidades fáticas e jurídicas.¹¹⁸

No âmbito do direito comparado, o princípio da prioridade dos direitos fundamentais estrutura cada vez mais a interpretação e aplicação do direito tributário alemão. Com base nas decisões da jurisdição constitucional, a ciência do direito tributário alemão defende o ponto de vista de que o direito tributário é parte do ordenamento, de maneira que deve respeitar os valores fundamentais que orientam o legislador em outros subsistemas jurídicos. Como o direito tributário estabelece pontes com outras áreas do direito, pode haver conflitos de valores. Porém, eles podem ser evitados ou, no mínimo, compensados, como no *caso da imunidade do mínimo existencial*. Por exemplo, se o direito social garante o mínimo existencial, o direito tributário não pode tributar as prestações sociais.¹¹⁹

2.2.3 Da força persuasiva da teoria sistemática

A despeito de pressupor outra relação entre direito privado e direito tributário, a teoria antiformalista da elisão tributária concorda com a teoria formalista da elisão tributária que a *lacuna da lei* constitui a fonte jurídica de toda e qualquer ação que evita, reduz ou retarda a obrigação tributária por meio de atos ou negócios jurídicos antes da ocorrência do fato gerador. Enquanto a teoria antiformalista da elisão tributária argumenta que a ação que evita, reduz ou retarda a obrigação tributária não inclui *a priori* abuso de direito nem substância sobre a forma, a teoria formalista da elisão tributária contra-argumenta que a ação que evita, reduz ou retarda a obrigação tributária não inclui *a priori* simulação absoluta ou simulação relativa.

Em vez da mera articulação, a teoria dos paradigmas afirma que a transição do paradigma em crise para o novo paradigma na fase pós-paradigmática do

¹¹⁸ CANARIS, 1983, p. 203.

¹¹⁹ BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 16. ed. München: C.F. Müller, 2013, p. 18. Tradução livre do original: "Andererseits muss das Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung die Grundwertungen, die der Gesetzgeber in anderen Rechtsgebieten getroffen hat, beachten. Es hat möglichst Wertungskonflikte zu vermeiden oder doch zumindest auszugleichen. Da das Steuerrecht im Schnittpunkt vieler Rechtsgebiete liegt, können die Wertungskonflikte zahlreich sein. Nur einige Beispiele seien genannt: Wenn das Sozialrecht ein steuerfreies Existenzminimum garantiert, so kann das Steuerrecht nicht Arbeitseinkommen in diesem Bereich als steuerpflichtig behandeln".

progresso científico é processo não cumulativo que evolui até à substituição ou superação de teorias.¹²⁰ Em relação à elisão tributária, o novo paradigma poderá ocupar um nível mais elevado do que o velho paradigma e sintetizar teorias de nível inferior como as teorias concorrentes da fase pós-paradigmática.¹²¹

No intercâmbio dialético de teorias incomensuráveis, a força persuasiva das teorias concorrentes pode ser medida conforme a *ideia de coerência do sistema jurídico*.¹²² De uma maneira geral, a ideia de coerência do sistema jurídico mede a força persuasiva de uma teoria com base em quatro critérios: *compreensividade, funcionalidade, conectividade e sustentabilidade*.

A *compreensividade* constitui o critério que dispõe no sentido de que a força persuasiva de uma teoria é diretamente proporcional a sua capacidade de fornecer modelos de problemas e de soluções. A *funcionalidade* constitui o critério que dispõe no sentido de que a força persuasiva de uma teoria é diretamente proporcional a sua

¹²⁰ De acordo com a teoria dos paradigmas, a ciência não evolui por meio de adição ou correção de teorias, mas de alternância entre fases normais e revolucionárias, que culminam com a substituição ou a superação do paradigma em crise por um novo paradigma. Na fase paradigmática do progresso científico, o paradigma é a teoria reconhecida universalmente que fornece modelos de problemas e de soluções a respeito de um ou mais fenômenos para determinada comunidade de cientistas. KUHN, Thomas. *The structure of scientific revolutions*. 4. ed. Chicago: University of Chicago Press, 2012.

¹²¹ “[...] a new theory does not have to conflict with any of its predecessors. [...] the new theory might be simply a higher level theory that those known before, one that linked together a whole group of lower level theories without substantially changing any.” KUHN, 2012, p. 94. Tradução livre do original: “[...] uma nova teoria não tem de entrar em conflito com qualquer de suas predecessoras. [...] a nova teoria poderia ser simplesmente de um nível mais elevado do que aquelas anteriormente conhecidas, com a capacidade de integrar um conjunto inteiro de teorias de nível inferior, sem modificar substancialmente nenhuma delas.” A favor da recepção da teoria dos paradigmas, no âmbito da ciência do direito, vide: AARNIO, Aulis. Paradigms in legal dogmatics towards a theory of change and progress in legal science. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed). *Theory of legal science*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1983. BROEKMAN, Jan M. Changes of paradigm in the Law. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed). *Theory of legal science*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1983. HANSSON, Bengt. Recent trends in the Philosophy of Science. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed). *Theory of legal science*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1983. PUCEIRO, Enrique Zuleta. Legal dogmatics as a scientific paradigm. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed). *Theory of legal science*. Dordrecht et al.; D. Reidel, 1983. AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of law*. Dordrecht et al.; Springer, 2011.

¹²² “As we said above, a dispute consists in a dialectical exchange of theories. Victory goes to the party providing a theory that is better than any theory of the adversary. The criterion to measure the comparative strength of competing theories will be the idea of coherence.” SARTOR, Giovanni. Teleological arguments and theory-based dialectics. *Artificial Intelligence and Law*. The Netherlands: Kluwer Law International, v. 10, 2002, p. 103. Tradução livre do original: “Como nós dizemos acima, uma disputa consiste em um intercâmbio dialético de teorias. A vitória vai para a parte que fornece uma teoria que seja melhor do que qualquer teoria do adversário. O critério para medir a força comparativa de teorias concorrentes será a ideia de coerência.”

capacidade de reconhecer argumentos e contra-argumentos. A *conectividade* constitui o critério que dispõe no sentido de que a força persuasiva de uma teoria é diretamente proporcional a sua capacidade de derivar premissas por analogia. Por fim, a *sustentabilidade* constitui o critério que dispõe no sentido de que a força persuasiva de uma teoria é diretamente proporcional a sua capacidade de fornecer consistência para as premissas.¹²³

De acordo com os quatro critérios, a força persuasiva de uma teoria que propõe modelos cognitivos e normativos do fenômeno jurídico da elisão tributária com base na teoria antiformalista do direito tributário, bem como a força persuasiva de uma teoria que propõe modelos cognitivos e normativos do fenômeno jurídico da elisão tributária com base na teoria formalista do direito tributário, são comparativamente menores do que a força persuasiva de uma teoria que propõe modelos cognitivos e normativos do fenômeno jurídico da elisão tributária com base na *teoria sistemática do direito tributário*. De uma maneira geral, a teoria sistemática do direito tributário é caso particular da teoria sistemática do direito que dedica seus esforços para superar, de um lado, a *teoria formalista do direito tributário* e *respectivo princípio da prioridade do direito privado* e, de outro, a *teoria antiformalista do direito tributário* e *respectivo princípio da autonomia do direito tributário*, com base em proposta de integração da teoria dos direitos fundamentais, da teoria da justiça e da teoria da argumentação para a ordenação e sistematização do direito tributário.¹²⁴

¹²³ CALIENDO, 2009, p. 246.

¹²⁴ TIPKE, Klaus. Chaos, Konglomerat oder System? Systembildung in der Jurisprudenz. *Steuer und Wirtschaft*. Köln: Schmidt (Otto), 1971, 2. KIRCHHOF, Paul. Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung. *Steuer und Wirtschaft*. Köln: Schmidt (Otto), 1996, 3. KIRCHHOF, Paul. Die Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht. *Steuer und Wirtschaft*. Köln: Schmidt (Otto), 2000, 316. BIRK, Dieter. Ordnungsmuster im Steuerrecht. Prinzipien, Maßstäbe und Strukturen. RÖDDER, Thomas; SPINDLER, Wolfgang; TIPKE, Klaus (Hrsg.). *Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag*. Köln: Schmidt (Otto), 2009. CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. BIRK, Dieter. Ungerechte an der Steuergerechtigkeit. *Steuer und Wirtschaft*. Köln: Schmidt (Otto), 2011, 354. DRÜEN, Klaus-Dieter. Über Theorien im Steuerrecht. TIPKE, Klaus (Hrsg.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag*. Köln: Schmidt (Otto), 2011b. MÖSSNER, Jörg Manfred. Prinzipien im Steuerrecht. TIPKE, Klaus (Hrsg.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag*. Köln: Schmidt (Otto), 2011. TIPKE, Klaus. Steuerrecht als Wissenschaft. TIPKE, Klaus (Hrsg.). *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag*. Köln: Schmidt (Otto), 2011. DRÜEN, Klaus-Dieter. Systembildung und Systembindung im Steuerrecht. MELLINGHOFF, Rudolf (Hrsg.). *Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag*. Köln: Schmidt (Otto), 2011a. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. ed. Köln: Schmidt, 2012. TIPKE, Klaus. *Steuerrecht*. 21. ed. Köln: Schmidt (Otto), 2013.

Ao contrário da teoria formalista, que pressupõe a ideia de sistema jurídico desenvolvida pelo pensamento da jurisprudência dos conceitos, assim como da teoria antiformalista, que pressupõe a ideia de sistema jurídico desenvolvida pelo pensamento da jurisprudência dos interesses, a teoria sistemática do direito tributário pressupõe a ideia de sistema jurídico desenvolvida pelo pensamento da jurisprudência dos valores, *no sentido de ordem de princípios jurídicos*. A partir desta premissa, a teoria sistemática do direito tributário infere que o direito tributário é sistema jurídico orientado não só a princípios formais, como o *princípio da legalidade tributária*, mas também a princípios materiais, como o *princípio da capacidade contributiva*, que devem ser interpretados na medida das possibilidades fáticas e jurídicas à luz do princípio da proporcionalidade.¹²⁵

¹²⁵ LARENZ, Karl. Grundformen Wertorientierten Denkes in der Jurisprudenz. WILBURG, Walter (Hrsg.). *Walter Wirburg zum 70. Geburtstag*. Graz: Leykam, 1975. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*. 2. ed. Berlin: Duncker und Humblot, 1983b. LOSANO, Mario G. *Sistema e struttura nel Diritto*. Milano: Giuffrè, 2002. LOSANO, Mario G. Das Systemdenken in den Romanischen Ländern und die Rezeption des Buches von Canaris. HELDRICH, Andreas; JÜRGEN, Prölss; KOLLER, Ingo (Hrsg.). *Festschrift für Claus-Wilhelm Canaris zum 70. Geburtstag*. München: C. H. Beck, 2007. FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do Direito*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. CANARIS, Claus-Wilhelm; LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 4. ed. Berlin et al.; Springer, 2013.

3 DOS ELEMENTOS PARA UMA TEORIA SISTEMÁTICA DA ELISÃO TRIBUTÁRIA

3.1 DO DIREITO FUNDAMENTAL DA LIBERDADE FISCAL

3.1.1 Da fonte em sentido débil da elisão tributária

A teoria sistemática da elisão tributária reconhece que a lacuna aparente da lei tributária pode constituir a fonte do fenômeno da elisão tributária, no sentido de toda e qualquer ação que evita, reduz ou retarda a obrigação tributária por meio de atos ou negócios jurídicos antes da ocorrência do fato gerador. Todavia, *em sentido débil*, porque repousa sobre a *ideia de norma geral exclusiva*, que pode ser deduzida a partir do argumento da lógica jurídica, segundo o qual *uma ação é permitida, se não for proibida ou obrigatória*.¹²⁶ Conforme a formulação kantiana de permissão, que refuta a bivalência das normas entre *proibição*, de um lado, e *obrigação*, de outro, a negação de uma proibição nem sempre equivale a uma *obrigação*.¹²⁷

A formulação kantiana de permissão constitui *fonte em sentido débil* de toda e qualquer ação que evita, reduz ou retarda a obrigação tributária por meio de atos ou negócios jurídicos antes da ocorrência do fato gerador *com base em três ordens de considerações*. De acordo com a primeira ordem de considerações, embora *obrigação* e *permissão* impliquem, necessariamente, *ausência de proibição*, a *ausência de proibição* não implica, necessariamente, *obrigação* ou *permissão*: pode implicar, às vezes, *indiferença*, como o caso do *vazio deôntico*.¹²⁸

¹²⁶ “‘Permission’, like so many other normative terms, is used in a variety of contexts to make a variety of points. [...] Often, however, when saying that an action is permitted we mean that one is at liberty to perform it. In this use a permission entails that there are no reasons either for or against performing it or that these reasons are evenly balanced.” RAZ, Joseph. *Practical reasons and norms*. New York: Oxford University Press, 1999, p. 84. Tradução livre do original: “‘Permissão’, como muitos outros termos normativos, é usado em uma variedade de contextos como fundamento de uma variedade de pontos de vista. [...] Frequentemente, entretanto, ao dizermos que uma ação é permitida, queremos dizer que alguém tem a liberdade de praticá-la, que alguém pode praticar a ação ou evitar de praticá-la. Nesse uso uma permissão implicará que não há razões a favor ou contra a prática da ação ou que essas razões estão divididas.”

¹²⁷ RAZ, op. cit., p. 210-226.

¹²⁸ SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules*. New York: Oxford University Press, 2002, p. 8.

A segunda ordem de considerações que pode levar à conclusão de que a formulação kantiana de permissão constitui *fonte em sentido débil* de toda e qualquer ação que evita, reduz ou retarda a obrigação tributária por meio de atos ou negócios jurídicos antes da ocorrência do fato gerador é que *proibição, obrigação e permissão não completam o espaço deôntico*. Como *proibição e obrigação* são, respectivamente, o polo negativo e o polo positivo do universo contínuo que forma o espaço deôntico, as *permissões* podem variar desde a *ausência de proibição* até o *forte encorajamento*.¹²⁹

A terceira ordem de considerações que pode levar à conclusão de que a formulação kantiana de permissão constitui *fonte em sentido débil* de toda e qualquer ação que evita, reduz ou retarda a obrigação tributária pode ser deduzida com base no argumento que *é fraca a permissão de uma ação que não for consequência de uma norma*. Em filosofia e teoria do direito, a permissão é *forte* toda vez que for consequência de uma norma, ao passo que é *fraca* toda vez que não for consequência de uma norma.¹³⁰ Ao contrário da *permissão fraca*, que produz razões segundo as quais a ação seria permitida porque não seria proibida ou obrigatória, a *permissão forte* produz razões segundo as quais a ação seria permitida porque as razões pelas quais seria proibida ou obrigatória estariam excluídas *a priori*.¹³¹

3.1.2 Da fonte em sentido forte da elisão tributária

3.1.2.1 Da abertura material dos direitos fundamentais

Além da fonte em sentido débil, a teoria sistemática da elisão sistemática reconhece que o fenômeno jurídico da elisão tributária, no sentido de toda e qualquer ação que evita, reduz ou retarda a obrigação tributária por meio de atos ou negócios jurídicos antes da ocorrência do fato gerador, tem uma *fonte em sentido*

¹²⁹ SCHAUER, op. cit., p. 9.

¹³⁰ RAZ, 1999, p. 86.

¹³¹ HAGE, Jaap C. *Reasoning with rules*. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, 2010, p. 68.

forte. O fenômeno jurídico da elisão tributária encontra sua fonte em sentido forte no *direito fundamental da liberdade fiscal*, que pode ser inferido por analogia do direito geral de liberdade da ação com base na abertura material dos direitos fundamentais.¹³² Conforme a abertura material dos direitos fundamentais, o catálogo dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais não exclui *a priori* outros direitos, liberdades e garantias fundamentais decorrentes do regime, dos princípios e dos tratados internacionais, denominados *direitos fundamentais não enumerados*.¹³³

A abertura material dos direitos fundamentais não é um conceito, na medida em que os conceitos são, no mínimo, representações mentais de ideias ou fatos.¹³⁴ Na verdade, a abertura material dos direitos fundamentais é *uma norma geral inclusiva* que estrutura a interpretação e aplicação dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais no direito constitucional brasileiro. Devido sua abertura material, o catálogo dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais não exclui *a priori* outros direitos, liberdades e garantias decorrentes do regime, dos princípios e dos tratados internacionais.¹³⁵

Visto que o catálogo dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais não exclui *a priori* outros direitos, liberdades e garantias decorrentes do regime, dos princípios e dos tratados internacionais, a abertura material dos direitos fundamentais implica o dever do intérprete de levar em consideração que a *omissão* não causa *a priori* lacuna no catálogo dos direitos, das liberdades e das

¹³² Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Art. 5º, § 2º: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

¹³³ FARBER, Daniel A. *Retained by the people*. New York: Basic Books, 2007. FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do Direito*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. TRIBE, Lawrence. *The invisible Constitution*. New York: Oxford University Press, 2008.

¹³⁴ Vários autores compartilham o ponto de vista de que a filosofia e teoria do direito se caracterizam atualmente por *dois tipos de reducionismos fundamentais*. O primeiro é o de que o direito não seria mais entendido como meio para o alcance de valores fundamentais, como *justiça* (Aristóteles), *auto-preservação* (Hobbes), *propriedade* (Locke) ou *liberdade* (Kant). O segundo é o de que os elementos do direito seriam cada vez mais reduzidos a *normas, regras ou princípios*, em vez de *instituições, institutos e conceitos*. A respeito, vide: VON DER PFORDTEN, Dietmar. About concepts in law. HAGE, Jaap C.; VON DER PFORDTEN, Dietmar (Orgs.). *Concepts in law*. Dordrecht: Springer, 2010, p. 17.

¹³⁵ ALEXY, Robert. *Epílogo de la teoría de los derechos fundamentales*. Traducción de Carlos Bernal Pulido. Madrid: Colegio de Registradores de la Propiedad, 2004.

garantias fundamentais. Uma das ordens de consideração que o interprete pode desenvolver para cumprir este dever é a de que o espaço jurídico vazio decorrente da omissão do catálogo dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais deve ser preenchido com o uso do argumento *a simili*.¹³⁶

No direito constitucional brasileiro, o uso do argumento *a simili* para o preenchimento do espaço jurídico vazio decorrente da omissão do catálogo dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais pode implicar, às vezes, a *inferência por analogia* de um direito fundamental não enumerado. Este tipo de inferência contrói uma ponte entre o *ser* (no caso, o direito fundamental não enumerado) e o *dever ser* (no caso, o regime, os princípios e os tratados internacionais). Tendo em vista que a analogia, por definição, não é dedução nem indução, de forma alguma, leva a juízo demonstrativo, mas apenas a juízo problemático, que pode ser vacilante, se não for justificado suficientemente.¹³⁷

3.1.2.1.1 No direito constitucional norte-americano

Portanto, os direitos fundamentais não enumerados podem ser inferidos analogamente a partir do regime, dos princípios e dos tratados internacionais, que são os elementos constitutivos da abertura material dos direitos fundamentais no direito constitucional brasileiro. Todavia, o direito constitucional brasileiro transplantou a abertura material dos direitos fundamentais do direito constitucional norte-americano, o qual prevê outros elementos constitutivos da abertura material dos direitos fundamentais.

¹³⁶ No direito constitucional norte-americano, algumas partes do próprio texto constitucional afirmam que a Constituição não deve ser lida exaustivamente. A respeito, Tribe cita a *Ninth Amendment*, segundo a qual “A enumeração na Constituição de certos direitos não pode ser construída para negar outros direitos retidos pelo povo” (“*The enumeration in the Constitution, of certain rights, shall not be construed to deny or disparage others retained by the people*”). Para ele, a *Ninth Amendment* trataria da situação em que a omissão do texto não poderia contar por si só como argumento contra a existência de direito fundamental não enumerado. Nesse sentido, a *Ninth Amendment* seria o reconhecimento explícito de que os termos da Constituição não dariam margem à existência de vácuo jurídico em que a omissão pudesse implicar necessariamente na ausência de direito fundamental não-enumerado. TRIBE, Lawrence. *American Constitutional Law*. 3. ed. New York: Foundation Press, 2000, p. 34.

¹³⁷ KAUFMANN, 2004, p. 366. No mesmo sentido: WELLMAN, Carl. *The moral dimensions of human rights*. New York: Oxford University Press, 2011, p. 49.

O direito constitucional norte-americano introduziu a abertura material dos direitos fundamentais por meio da Ninth Amendment, segundo a qual “A enumeração na Constituição de certos direitos não pode ser construída para negar outros direitos retidos pelo povo” (“The enumeration in the Constitution, of certain rights, shall not be construed to deny or disparage others retained by the people”). Em relação a sua interpretação, uma das principais correntes teóricas defende o ponto de vista de que o Bill of Rights não criou, mas apenas reconheceu os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais. Este ponto de vista interpretativo é desenvolvido, por exemplo, por Daniel A. Farber, que argumenta no sentido de que os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais enumerados pelo Bill of Rights eram considerados, à época, direitos naturais.¹³⁸

A partir dos trabalhos preparatórios, ele chega à conclusão que uma das preocupações dos Founding Fathers era que a lista dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais do Bill of Rights pudesse a ser interpretada com base no argumento a contrario. A solução para o problema fora encontrada por James Madison, que propôs a Ninth Amendment a fim de que o Bill of Rights passasse a se referir aos direitos, às liberdades e às garantias fundamentais como meros exemplificativos. De maneira que a omissão do Bill of Rights não pudesse servir mais de argumento para que fossem negados, no futuro, outros direitos, liberdades e garantias fundamentais.¹³⁹

A despeito da historicidade da Ninth Amendment, Daniel Farber reconhece que há duas correntes teóricas a respeito de sua interpretação. A primeira, tida por ele como liberal, sustenta que a abertura material dos direitos fundamentais daria larga proteção aos direitos, às liberdades e às garantias fundamentais. A segunda, tida por ele como conservadora, defende que a abertura material dos direitos fundamentais deferiria a decisão sobre outros direitos para a legislação. De maneira que conclui: se é certo que o catálogo dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais não exclui a priori outros direitos, liberdades e garantias fundamentais,

¹³⁸ FARBER, Daniel A. *Retained by the people*. New York: Basic Books, 2007, p. 21-29.

¹³⁹ FARBER, op. cit., p. 29-45.

não é menos certo que a decisão sobre outros direitos, liberdades e garantias que não são fundamentais foi deferida para a legislação.¹⁴⁰

Do seu ponto de vista, a abertura material dos direitos fundamentais é formada por vários elementos que podem servir de base para a inferência analógica de direitos fundamentais não enumerados:

(i) os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais que o Bill of Rights reconhece expressamente;

(ii) as leis de direito interno ou comparado que reconhecem expressamente o direito fundamental não enumerado;

(iii) os precedentes de direito interno ou comparado que reconhecem expressamente o direito fundamental não enumerado; e, por fim,

(iv) a tradição de direito interno ou comparado que reconhece expressamente o direito fundamental não enumerado.¹⁴¹

3.1.2.1.2 No direito constitucional brasileiro

Ao contrário do direito constitucional norte-americano, o direito constitucional brasileiro prevê expressamente os elementos constitutivos da abertura material dos direitos fundamentais. São o regime, os princípios e os tratados internacionais, que podem servir de base para a inferência analógica de direitos fundamentais não enumerados.

Na medida em que a abertura material dos direitos fundamentais dispõe que o catálogo dos direitos, liberdades e garantias fundamentais não exclui *a priori* outros direitos, liberdades e garantias decorrentes do regime, dos princípios e dos tratados

¹⁴⁰ FARBER, op. cit., p. 93-108.

¹⁴¹ "Putting all of this together, we have the following list of factors to be considered in determining whether a given right is fundamental: Supreme Court precedent establishing the right or analogous right; connections with specific constitutional guarantees; long-standing, specific traditions upholding the right; contemporary societal consensus about the validity of the right; broader or more recent American traditions consistent with the right; decisions by international lawmakers and judges recognizing the right." FARBER, 2007, p. 108. Tradução livre do original: "Colocando tudo isto junto, nós temos a seguinte lista de fatores a ser reconhecido ao determinar se um dado direito é fundamental: precedente da Suprema Corte estabelecendo o direito ou direitos análogos; conexões com garantias constitucionais específicas; consenso social contemporâneo sobre a validade do direito; decisões de legisladores e juízes americanos reconhecendo o direito; tradições americanas duradoras ou mais recentes consistentes com o direito; decisões por legisladores e juízes internacionais reconhecendo o direito."

internacionais, seria possível concluir que o direito constitucional brasileiro enumeraria *taxativamente* os elementos constitutivos da abertura material dos direitos fundamentais. Todavia, a enumeração taxativa dos elementos constitutivos causaria o fechamento do sistema dos direitos fundamentais, o que de forma alguma promoveria a abertura material dos direitos fundamentais no direito constitucional brasileiro.

Portanto, ao invés de enumerar taxativamente os elementos constitutivos da abertura material dos direitos fundamentais, é possível concluir que o direito constitucional brasileiro enumera *exemplificativamente* os elementos constitutivos da abertura material dos direitos fundamentais que podem servir de base para a inferência analógica dos direitos fundamentais não enumerados. Por via de consequência lógica, é possível inferir que os direitos fundamentais não enumerados podem ser inferidos analogamente, por exemplo, *a partir dos precedentes jurisprudenciais*, inclusive do âmbito do direito comparado. Em matéria de elisão tributária, são paradigmáticas decisões de tribunais constitucionais que reconhecem a posição jurídica do particular de evitar, reduzir ou retardar a obrigação tributária por meio de atos ou negócios jurídicos antes da ocorrência do fato gerador.¹⁴²

Contudo, não há dúvida que a força persuasiva das inferências analógicas de direitos fundamentais não enumerados com base em outros elementos é *menor* do que a força persuasiva das inferências analógicas de direitos fundamentais não enumerados com base nos elementos do regime, dos princípios e dos tratados internacionais. Por outro lado, a força persuasiva da inferência analógica de direitos fundamentais não enumerados com base nos elementos do regime, dos princípios e dos tratados internacionais é *maior* do que a força persuasiva das inferências analógicas de direitos fundamentais não enumerados com base em outros elementos.

¹⁴² *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935); *RC v. Duke of Westminster* (1935) All ER 259 (H.L.); BVerfG, 14.04.1959 - 1 BvL 23/57.

3.1.2.2 Do direito fundamental da liberdade fiscal

No que diz respeito aos princípios que podem servir de base para a inferência por analogia de direitos fundamentais não enumerados, os autores de direito constitucional brasileiro apontam os *princípios fundamentais da ordem constitucional*.¹⁴³ Dentre os princípios fundamentais da ordem constitucional, destacam o princípio da dignidade da pessoa humana, sob o argumento de que os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais, na realidade, são posições jurídicas que decorrem do princípio da dignidade da pessoa humana.¹⁴⁴

O princípio da dignidade da pessoa humana, porém, tem suporte fático ilimitado, que pode ser concretizado, em mais de uma dimensão. Na dimensão ontológica, sua concretização remete para os valores fundamentais da autonomia e da autodeterminação, que nucleiam o suporte fático do direito geral de liberdade de ação.¹⁴⁵ O direito geral de liberdade de ação é um dos mais importantes desdobramentos do princípio da dignidade da pessoa humana, na medida em que os valores fundamentais da autonomia e da autodeterminação que nucleiam seu

¹⁴³ Constituição da República Federativa do Brasil, Art. 1º: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”

¹⁴⁴ Sarlet concorda com o ponto de vista de que a dignidade da pessoa humana constitui o princípio unificador dos direitos fundamentais. No entanto, ressalva que “a circunstância de que a tese enunciada, no sentido de que todos os direitos fundamentais encontram sua vertente no princípio da dignidade da pessoa humana e de que este - justamente por este motivo - pode ser tido como elemento comum à matéria dos direitos fundamentais, merece ser encarada, ao menos de início, com certa reserva. Em primeiro lugar, parece oportuna a menção - de modo especial à luz de nosso direito constitucional positivo - de que se revela no mínimo possível de discussão a qualificação do princípio da dignidade da pessoa humana, considerado em si mesmo, como um autêntico direito fundamental autônomo, em que pese sua importante função, seja como elemento referencial para a aplicação e interpretação dos direitos fundamentais (mas não só como destes), seja na condição de fundamento para a dedução de direitos fundamentais decorrentes.” SARLET, 2010, p. 103.

¹⁴⁵ Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, Art. 5º, II: “Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

suporte fático são umas das principais reivindicações do princípio da dignidade da pessoa humana.¹⁴⁶

A exemplo de outros valores fundamentais, os valores fundamentais da autonomia e da autodeterminação que nucleiam o suporte fático do direito geral de liberdade de ação podem exigir a inferência analógica de novo direito, liberdade ou garantia fundamental, toda vez que o novo direito, liberdade ou garantia fundamental servir para sua proteção ou promoção. A inferência analógica de novos direitos, liberdades e garantias fundamentais por reivindicação de valores fundamentais reside sobre o argumento de que eles têm pretensão de projeção para além do núcleo essencial do direito, da liberdade ou da garantia fundamental correspondente. Quando esta situação ocorre, são desenvolvidas razões morais e jurídicas que justificam a proteção ou promoção dos valores fundamentais por meio da inferência analógica de novos direitos, liberdades ou garantias fundamentais.¹⁴⁷

Na relação jurídica de direito tributário, a projeção dos valores da autonomia e da autodeterminação para além do núcleo essencial do direito geral de liberdade de ação ocorre por *razões do princípio do estado fiscal*. De acordo com este princípio, o uso privado da propriedade constitui a base de organização do estado de direito, que depende da arrecadação de tributos para o financiamento de suas despesas.¹⁴⁸

Na constituição financeira do estado, o princípio do estado fiscal implica *uma economia livre de mercado*, que divide o trabalho entre estado e sociedade, através

¹⁴⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. As dimensões da dignidade da pessoa humana. SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Dimensões da dignidade*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 101. A respeito, vide: PATON, H. J. *The categorical imperative*. Chicago: The University of Chicago Press, 1948.

¹⁴⁷ WELLMAN, 2011, p. 49.

¹⁴⁴ SCHUMPETER, Joseph. *Die krise des Steuerstaats*. Graz et al.; Leuschner und Lubensky, 1918. ISENSEE, Josef. *Steuerstaat als Staatsform*. STÖDTER, Rolf; THIEME, Werner (Hrsg.). *Festschrift für Hans Peter Ibsen zum siebzigsten Geburtstag*. Tübingen: Mohr, 1977. TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. JACHMANN, Monika. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung*. Aachen: Shaker Verlag, 1996. MENÉNDEZ, Agustín José. *Justifying taxes*. Dordrecht et al.; Springer, 2001. SACKSOFSKY, Ute; WIELAND, Joachim (Hrsg.). *Von Steuerstaat zum Gebührenstaat*. Baden-Baden: Nomos, 2000. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. ed. Köln: Otto Schmidt, v. 2, 2000. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. WIENBRACKE, Mike. *Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr*. Berlin: Duncker und Humblot, 2004. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*. Heidelberg: C. F. Müller, 2007, v. 5. PAUSENBERGER, Marcus A. *Eigentum und Steuern in der Republik*. Berlin: Duncker & Humblot, 2008. CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. CREZELIUS, Georg. *Steuerrecht zwischen Konsens und Konfrontation*. *DStR-Beih* 2013, 99.

de arranjos políticos-econômicos. Nos arranjos políticos-econômicos do estado de direito, a política é reservada para o estado, ao passo que a economia é reservada para a sociedade.¹⁴⁹

Todavia, ao mesmo tempo que a sociedade reivindica liberdades econômicas, nega a soberania do estado para o confisco da propriedade privada. Em vez da expropriação do patrimônio, o estado passa a ser financiado com respeito às liberdades individuais por meio da transferência de recursos da sociedade.¹⁵⁰

Na transferência de recursos da sociedade, o tributo é o preço da liberdade que deve ser pago com base na sua autolimitação.¹⁵¹ A partir da autolimitação da liberdade, nasce a lei formal, que deve prescrever, de forma expressa, casuística, completa e exclusiva, os efeitos dos atos ou negócios jurídicos para a relação jurídica de direito tributário.¹⁵² É a denominada *liberdade fiscal*.¹⁵³

¹⁴⁹ MENÉNDEZ, Agustín José. *Justifying taxes*. Dordrecht et al.; Springer, 2001, p. 17-20.

¹⁵⁰ “[...] é inútil procurar o tributo antes do Estado Moderno, eis que ele surge com a paulatina substituição da relação de vassalagem do feudalismo pelos vínculos do Estado Patrimonial, com as suas incipientes formas de receita fiscal protegidas pelas primeiras declarações de direito [...]. Mas só com o advento do liberalismo se transforma o tributo na categoria básica da receita. A liberdade, por seu turno, se une essencialmente ao Estado Financeiro em sua origem, para atingir a plenitude na época liberal. Ao tempo do Estado Patrimonial exibe a característica de *liberdade estamental*, com o exercício da fiscalidade dividido o rei, a Igreja e o senhorio. No Estado de Polícia cresce a *liberdade do príncipe*, com o recuo do poder dos estamentos. No Estado Fiscal aparece a liberdade individual.” TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, grifos do original.

¹⁵¹ “Die Steuer ist der Preis der Freiheit: Wenn die Gesellschaft grundrechtliche Freiheit beansprucht, insbesondere die wirtschaftlichen Freiheiten der Berufs, Eigentümer - und Vereinigungsfreiheit [...] ist dem Staat ein allein in seiner Hoheitsgewalt begründeter Zugriff auf seiner Bürger, und deren Eigentum verwehrt. [...] Die Garantie der Wirtschaftsfreiheiten verweist den Staat auf das Finanzierungsinstrument der Steuern. Die Steuer ist die Ruckseite der Medaille, auf deren Vorderseite das Prinzip der Freiheit geprägt ist.” KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*. Heidelberg: C. F. Müller, 2007, v. 5, p. 960-965. Tradução livre do original: “O imposto é o preço da liberdade: se a sociedade exige liberdade fundamental, especialmente as liberdades econômicas de trabalho, de propriedade e de associação [...], nega para o Estado acesso ao cidadão e ao seu patrimônio apenas com fundamento na soberania. [...] As garantias das liberdades econômicas remetem à ideia dos impostos como instrumentos financeiros do Estado. O imposto é o verso da moeda em cuja face está o princípio da liberdade.”

¹⁵² HENSEL, Albert. *Steuerrecht*. Berlin: Julius Springer, 1933. KRUSE, Heinrich W. *Gesetzsmässige Verwaltung, tatbestandsmässige Besteuerung*. FELIX, Günther (Hrsg.). *Vom Rechtsschutz im Steuerrecht*. Düsseldorf: Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer, 1960. PAPIER, Hans-Jürgen. *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip*. Berlin: Duncker & Humblot, 1973. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980.

¹⁵³ “Liberdade e tributo, conseqüentemente, caminham juntos no decurso da evolução do Estado Financeiro, pelo que se pode cogitar de uma *liberdade fiscal*: o tributo nasce no espaço aberto pela *autolimitação da liberdade*, constitui o *preço da liberdade*, pois é o instrumento que distancia

Quando a lei formal não prescreve, de forma expressa, casuística, completa e exclusiva, os efeitos dos atos ou negócios jurídicos para a relação jurídica de direito tributário, não existe a autolimitação da liberdade. Na ausência de autolimitação da liberdade, o suporte fático da liberdade fiscal permite a prática de relações econômicas neutras na maior medida possível, inclusive por meio de atos ou negócios que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador.

3.2 DA DIMENSÃO OBJETIVA DA LIBERDADE FISCAL

3.2.1 Da dimensão objetiva dos direitos fundamentais

3.2.1.1 Do dever de interpretação conforme

A teoria da multidimensionalidade dos direitos fundamentais dispõe que os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais têm duas dimensões. A primeira é a *dimensão subjetiva*, que atribui para o titular um ou mais interesses juridicamente tutelados por meio de direitos públicos subjetivos. A segunda é a *dimensão objetiva*, que irradia efeitos sobre o direito público e o direito privado como ordem objetiva de valores com estrutura normativa de princípios jurídicos.¹⁵⁴

o homem do Estado, e pelo implicar na opressão da *liberdade*, se o não contiver a *legalidade*. O relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, pois vive sob a o signo da bipolaridade: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la; a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços da legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo.” TORRES, 1991, p. 3, grifos do original.

¹⁵⁴ A literatura sobre a dupla dimensão dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais no direito comparado, em geral, e no direito alemão, em especial, é numerosa. Entre monografias, capítulos de livros e artigos científicos, é impossível esgotar a bibliografia que trata direta ou indiretamente do tema. No direito comparado, vide: MÖLLER, Kai. *The global model of constitutional rights*. Oxford: Oxford, 2012. MÖLLER, Kai. Two conceptions of positive liberty: towards an autonomy-based theory of constitutional rights. *Oxford Journal of Legal Studies*, v. 29, n. 4, 2009, p. 757-786. KOMMERS, Donald P. Germany: Balancing rights and duties. GOLDSWORTHY, Jeffrey (Ed.). *Interpreting Constitutions*. Oxford: New York, 2007. No direito alemão, por outro lado: ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Berlin: Suhrkamp, 1986. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Direitos fundamentais e Direito Privado*. Tradução Ingo Wolfgang Sarlet e Paulo Mota Pinto. Coimbra: Almedina, 2003. HOFFMANN-RIEM, Wolfgang. Grundrechtsanwendung unter Rationalitätsanspruch. *Der Staat*, v. 43, 2004, p. 203-233. No direito brasileiro, por fim: DIAS, Eduardo Rocha. Direitos dos consumidores e deveres de

Ao contrário da dimensão subjetiva, a dimensão objetiva é uma construção da dogmática dos direitos fundamentais que foi realizada a partir da análise das razões de decidir dos precedentes do tribunal constitucional alemão a respeito da *eficácia horizontal dos direitos fundamentais*. Na linguagem da teoria dos paradigmas, a eficácia horizontal dos direitos fundamentais era um quebra-cabeça que violava as expectativas dos modelos cognitivos e normativos do paradigma científico dos direitos fundamentais, que negava, à época, a aplicação direta ou indireta dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais nas relações jurídicas de direito privado.¹⁵⁵

Na primeira decisão a respeito da matéria, o tribunal constitucional alemão julgou uma lide de direito privado instaurada entre o presidente de determinado clube de imprensa e um famoso diretor de cinema. Em face do envolvimento, no passado, diretor de cinema com o regime nacional socialista, o presidente do clube de imprensa convocara os distribuidores de filmes e o público em geral para boicotarem sua nova obra.

Visto que o boicote causaria lesão severamente grave para o filme, o diretor de cinema e a distribuidora da obra lograram obter uma decisão judicial favorável, com base em norma de direito privado que prescrevia no sentido de que aquele que causasse a outrem um dano por ação imoral tinha o dever de indenizar. Em sede de recurso constitucional, a questão subiu até o tribunal constitucional alemão, que tomou a decisão a respeito da aplicabilidade dos direitos fundamentais às relações jurídicas de direito privado.¹⁵⁶

Além de reconhecer a função exercida pelos direitos, liberdades e garantias fundamentais de proteção da esfera da liberdade contra violações do poder

proteção. *Direitos Fundamentais & Justiça*, ano 5, n. 15, abril/junho de 2011, p. 79-105. SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 11. ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2012. SARLET, Ingo Wolfgang. A influência dos direitos fundamentais no Direito Privado: o caso brasileiro. MONTEIRO, António Pinto; NEUNER, Jörg; SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Direitos fundamentais e Direito Privado*. Almedina: Coimbra, 2007.

¹⁵⁵ “Die Staat/Bürger-Relation ist eine Relation zwischen einem Grundrechtsträger und einem Nicht-Grundrechtsträger. Die Bürger/Bürger-Relation ist demgegenüber eine Relation zwischen Grundrechtsträgern.” ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Berlin: Suhrkamp, 1986, p. 480-481. Tradução livre do original: “A relação Estado/cidadão é uma relação entre um titular de direito fundamental e um não titular de direito fundamental. Ao contrário, a relação cidadão/cidadão é uma relação entre titulares de direitos fundamentais.”

¹⁵⁶ Trata-se de uma das mais importantes decisões do *Bundesverfassungsgericht*: o caso Lüth (*Lüth-Urteil*) (BVerGe 7, 198).

público,¹⁵⁷ o tribunal constitucional alemão declarou que os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais estruturam uma *ordem objetiva de valores*.¹⁵⁸ Esta ordem objetiva de valores irradia efeitos sobre todo o sistema jurídico e conforma toda e qualquer decisão legislativa, administrativa ou judicial, inclusive em matéria de direito privado, com a estrutura normativa de princípio jurídico.¹⁵⁹

De acordo com este precedente, nenhuma regra de direito privado poderia entrar em contradição com os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais, de modo que todas as regras de direito privado deveriam ser interpretadas e aplicadas

¹⁵⁷ “Ohne Zweifel sind die Grundrechte in erster Linie dazu bestimmt, die Freiheitsphäre des einzelnen vor Eingriffen der öffentlichen Gewalt zu sichern; sie sind Abwehrrechte des Bürgers gegen den Staat. Das ergibt sich aus der geistesgeschichtlichen Entwicklung der Grundrechtsidee wie aus den geschichtlichen Vorgängen, die zur Aufnahme von Grundrechten in die Verfassungen der einzelnen Staaten geführt haben. Diesen Sinn haben auch die Grundrechte des Grundgesetzes, das mit der Voranstellung des Grundrechtsabschnitts den Vorrang des Menschen und seiner Würde gegenüber der Macht des Staates betonen wollte. Dem entspricht es, daß der Gesetzgeber den besonderen Rechtsbehelf zur Wahrung dieser Rechte, die Verfassungsbeschwerde, nur gegen Akte der öffentlichen Gewalt gewährt hat.” Disponível em <www.servat.unibe.ch/dfr/bv007198.html> Acesso em: 22.06.2015. Tradução livre do original: “Sem dúvida, os direitos fundamentais servem, em primeira linha, para assegurar a esfera da liberdade privada de cada um contra intervenções do poder público; eles são direitos de defesa do cidadão contra o Estado. Isto é possível de deduzir da evolução histórica da ideia do direito fundamental, assim como dos acontecimentos históricos que levaram os direitos fundamentais às constituições dos vários Estados. Os direitos fundamentais da Lei Fundamental também têm este significado, pois ela pretendeu acentuar, com a colocação do capítulo dos direitos fundamentais à frente, a prevalência do homem e sua dignidade em face do poder estatal. A isso corresponde o fato de o legislador haver garantido o remédio jurídico especial para a proteção destes direitos, a reclamação constitucional, somente contra atos do poder público.”

¹⁵⁸ “Ebenso richtig ist aber, dass das Grundgesetz, das keine wertneutrale Ordnung sein will (BVerfGE 2, 1 [12]; 5, 85 [134 ff., 197 ff.]; 6, 32 [40 f.]), in seinem Grundrechtsabschnitt auch eine objektive Wertordnung aufgerichtet hat und dass gerade hierin eine prinzipielle Verstärkung der Geltungskraft der Grundrechte zum Ausdruck kommt (Klein-v. Mangoldt, Das Bonner Grundgesetz, Vorbem. B III 4 vor Art. 1 S. 93).” Disponível em <www.servat.unibe.ch/dfr/bv007198.html> Acesso em: 22.06.2015. Tradução livre do original: “Todavia, da mesma forma é correto que a Lei Fundamental, que não pretende ser um ordenamento neutro do ponto de vista axiológico (BVerfGE 2, 1 [12]; 5, 85 [134 et seq., 197 et seq.]; 6, 32 [40 s.]), previu também, em seu capítulo dos direitos fundamentais, um ordenamento axiológico objetivo, e que, justamente em função deste, ocorre um aumento da força jurídica dos direitos fundamentais (Klein-v. Mangoldt, Das Bonner Grundgesetz, Vorbem. B III 4 vor Art. 1 S. 93).”

¹⁵⁹ “Dieses Wertsystem, das seinen Mittelpunkt in der innerhalb der sozialen Gemeinschaft sich frei entfaltenden menschlichen Persönlichkeit und ihrer Würde findet, muss als verfassungsrechtliche Grundentscheidung für alle Bereiche des Rechts gelten; Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung empfangen von ihm Richtlinien und Impulse. So beeinflusst es selbstverständlich auch das bürgerliche Recht.” Disponível em <www.servat.unibe.ch/dfr/bv007198.html> Acesso em: 22.06.2015. Tradução livre do original: “Este sistema de valores, que encontra o ponto central na personalidade humana e sua dignidade, que se desenvolve livremente dentro da comunidade social, precisa valer como decisão constitucional fundamental para todas as áreas do direito; legislativo, administração pública e judiciário recebem dele diretrizes e impulsos. Assim, ele obviamente influencia o direito civil.”

conforme os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais.¹⁶⁰ No caso, o tribunal constitucional alemão chegou à conclusão que a decisão recorrida não havia tomado em consideração a *liberdade de expressão do pensamento* na interpretação e aplicação do direito privado.

Nas razões de decidir dos precedentes jurisprudenciais que afirma a dimensão objetiva dos direitos fundamentais, o dever de interpretação conforme foi desenvolvido a partir da noção de *dupla fundamentalidade dos direitos fundamentais*.¹⁶¹ Com base nesta ideia, os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais têm uma *fundamentalidade formal*, no sentido de que ocupam o pico da estrutura escalonada do sistema jurídico, e uma *fundamentalidade material*, no sentido de que concretizam decisões fundamentais a respeito não só do estado, mas também da sociedade.¹⁶² Em face de sua dupla fundamentalidade, os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais conformam as decisões legislativas, administrativas e judiciais por meio da atribuição de *sentido conforme* para as normas jurídicas de direito infraconstitucional.¹⁶³

¹⁶⁰ “[...] keine bürgerlich-rechtliche Vorschrift darf in Widerspruch zu ihm stehen, jede muss in seinem Geiste ausgelegt werden.” Disponível em <www.servat.unibe.ch/dfr/bv007198.html> Acesso em: 22.06.2015. Tradução livre do original: “[...] nenhuma norma de direito civil pode estar em contradição, cada norma precisa ser interpretada conforme o seu espírito.”

¹⁶¹ “Die Bedeutung der Grundrechtsnormen für das Rechtssystem ergibt sich aus zweierlei: aus ihrer formalen und ihrer inhaltlichen Fundamentalität.” ALEXY, 1986, p. 473. Tradução livre do original: “O significado das normas de direito fundamental para o sistema jurídico resulta-se de duas coisas: de sua fundamentalidade formal e material.”

¹⁶² “Como já frisado alhures, intrínseca à noção de direitos fundamentais está, justamente, a característica da fundamentalidade, que, de acordo com a lição do jusfilósofo alemão R. Alexy, recepcionada na doutrina lusitana por Gomes Canotilho, ‘aponta para a especial dignidade e proteção dos direitos num sentido formal e num sentido material.’ A fundamentalidade formal encontra-se ligada ao direito constitucional positivo e resulta dos seguintes aspectos, devidamente adaptados ao nosso direito constitucional pátrio: a) como parte integrante da Constituição escrita, os direitos fundamentais situam-se no ápice de todo o ordenamento jurídico, de tal sorte que - neste sentido - se cuida de direitos de natureza supralegal; b) na qualidade de normas constitucionais, encontram-se submetidas aos limites formais (procedimento agravado) e materiais (cláusulas pétreas) da forma constitucional (art. 60 da CF), cuidando-se, portanto (pelo menos num certo sentido) e como leciona João dos Passos Martins Neto, de direitos pétreos, muito embora se possa controverter a respeito dos limites da proteção outorgada pelo Constituinte, o que será objeto de análise na parte final desta obra; c) por derradeiro, cuida-se de normas diretamente aplicáveis e que vinculam de forma imediata as entidades públicas e privadas (art. 5º, § 1º, da CF). A fundamentalidade material, por sua vez, decorre da circunstância de serem decisões fundamentais sobre a estrutura básica do Estado e da sociedade.” SARLET, 2012, p. 86.

¹⁶³ “Die Ausstrahlung der Grundrechtsnormen auf alle Bereiche des Rechts [...] hat weitreichende Auswirkungen auf den Charakter des Rechtssystems. [...] Die erste besteht in der Begrenzung der möglichen Inhalte einfachen Rechts. Zwar legt die Verfassung [...] keinesfalls den gesamten Inhalt des einfachen Rechts fest, sie schliesst aber einige Inhalte als grundrechtlich unmöglich aus und

3.2.1.2 Dos deveres de proteção

Além do dever de interpretação conforme, o tribunal constitucional alemão desdobra a dimensão objetiva dos direitos fundamentais em *deveres de proteção*. Do seu ponto de vista, os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais estruturam uma ordem objetiva de valores com estrutura normativa de princípio jurídico que devem ser protegidos na maior medida possível nas decisões legislativas, administrativas e judiciais.¹⁶⁴

No primeira decisão a respeito da matéria, os deveres de proteção foram reconhecidos para a tutela *do direito fundamental à vida*. Tratava-se do primeiro caso sobre aborto, que levou o tribunal constitucional alemão à conclusão que o legislador teria o dever de proteger o feto contra a vontade de sua mãe.

No precedente do tribunal constitucional alemão, o dever de proteção foi desenvolvido com base na ordem objetiva de valores decorrentes dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais.¹⁶⁵ Atualmente, a ordem objetiva de valores

fordert einige Inhalte als grundrechtlich notwendig. Dies gilt für alle Rechtssystem vorhandenen Rechtserzeugungsproduzen, also auch für die [...] Kompetenz des Privaten, durch Verträge rechtliche Pflichten zu begründen. Das Rechtssystem hat damit aufgrund der Geltung der Grundrechtsnormen den Charakter eines durch *Verfassung inhaltlich determinierten Rechtssystems*." ALEXY, 1986, p. 493-494, grifos do original. Tradução livre do original: "A irradiação das normas de direito fundamental em todos os âmbitos do direito [...] têm efeitos de grande alcance para o caráter do sistema jurídico. [...] O primeiro está na limitação dos conteúdos possíveis do direito ordinário. É certo que a Constituição [...] não determina de forma alguma todo o conteúdo do direito ordinário, porém exclui alguns conteúdos como jusfundamentalmente impossíveis e exige outros como jusfundamentalmente necessários. Isto vale para todos os procedimentos de criação do direito existentes no sistema jurídico, isto é, também para a competência [...] do particular para criar deveres jurídicos através de contratos. Por isto, o sistema jurídico, devido à vigência das normas de direitos fundamentais, tem o caráter de um sistema jurídico determinado materialmente pela Constituição."

¹⁶⁴ "Every constitutional right, from freedom of speech and press all the way over to the right to choose one's profession or occupation, has a corresponding value. The value is attached to, or evolves out of, a specified right. In short, a basic right is a negative right against the state, but this right also incorporates a 'value' and, as a value, it imposes an obligation on the state to ensure that it becomes an integral part of the general legal order." KOMMERS, Donald P. *Germany: Balancing Rights and Duties*. GOLDSWORTHY, Jeffrey (Ed.). *Interpreting constitutions*. Oxford: New York, 2007, p. 180-181. Tradução livre do original: "Todo direito fundamental, da liberdade de expressão e imprensa até o direito de escolha de profissão ou ocupação, tem um valor correspondente. O valor é anexado ou se desenvolve a partir de um direito específico. Em suma, um direito fundamental é um direito negativo contra o estado, mas este direito também incorpora um 'valor' e, como valor, impõe uma obrigação ao estado de assegurar que passe se tornar uma parte integral da ordem jurídica geral."

¹⁶⁵ "In German constitutional jurisprudence, the idea of protective duties (Schutzpflichten) was acknowledged for the first time in the first abortion decision of 1975, where the Federal

que dá suporte para as decisões do tribunal constitucional inclui não só a história e as tradições do povo alemão, mas também os valores éticos e universais, que transcendem a sociedade, a tradição e a constituição escrita.¹⁶⁶

No caso sobre uso de energia nuclear, a dimensão objetiva dos direitos fundamentais foi desdobrada em deveres de proteção de outros direitos, liberdades e garantias fundamentais, como o *direito fundamental à integridade física*.¹⁶⁷ Na

Constitutional Court held that the state is under a duty to protect the fetus against the implementation of the woman's wish to have an abortion. To establish the existence of the protective duty, the Court referred to the idea of an 'objective system of values' set up by the Basic Law, which it had first established in the Lüth decision, discussed below, and to the principle of human dignity enshrined in Article 1 of the Basic Law." MÖLLER, Kai. *The global model of constitutional rights*. Oxford: Oxford, 2012, p. 7-8. Tradução livre do original: "Na jurisprudência constitucional alemã, a idéia de deveres de proteção (*Schutzpflichten*) foi reconhecida pela primeira vez na primeira decisão sobre aborto de 1975, onde o Tribunal Constitucional Federal sustentou que o estado está sujeito ao dever de proteger o feto contra a implementação da vontade da mulher de ter um aborto. Para fundamentar a existência do dever de proteção, o Tribunal referiu-se à ideia de um 'sistema objetivo de valores' estabelecido pela Lei Fundamental, que foi primeiro estabelecida na decisão Lüth, discutida abaixo, e com fundamento no princípio da dignidade consagrada no Artigo 1 da Lei Fundamental."

¹⁶⁶ "As advanced by Dürig, the concept of an objective value order is rooted in a theory of Christian personalism. Shortly thereafter, in the famous Lüth Case (1958), the FCC imported the concept into its case law. Since then, the Basic Law's value order has become a benchmark of German constitutional interpretation, except that it is no longer tied to Dürig's religious ontology. [...] In recent years, however, the exact source of the Basic Law's objective values has been a disputed subject on and off the Court. Those who would describe themselves as legal positivists - the dominant perspective today among judges and constitutional scholars - find these values anchored in the Basic Law itself or, perhaps more precisely, in the intent of the Constitution's framers. Others find them embedded in the history or traditions of the German people; that is, in customs, habits, practices, or virtues that define a way of life to which Germans, as a people, are committed and which drive the interpretation of law. Here the task of interpretation is no less than creating and maintaining a nation of shared values. Still others, finally, continue to speak in the language of universal values or ethical principles that transcend society, tradition, or the written Constitution." KOMMERS, 2007, p. 180-183. Tradução livre do original: "Como adiantado por Dürig, o conceito de uma ordem objetiva de valores é arraigado na teoria do personalismo cristão. Pouco depois, no famoso caso Lüth (1958), o Tribunal Constitucional Federal importou o conceito à sua jurisprudência. Desde então, a ordem axiológica da Lei Fundamental tornou-se uma referência da interpretação constitucional alemã, exceto que ela não está mais ligada à ontologia religiosa de Dürig. [...] Nos anos recentes, contudo, a fonte exata dos valores objetivos da Lei Fundamental tem sido de vez em quando matéria controvertida do Tribunal. Aqueles que se descreveriam como positivistas jurídicos - a perspectiva dominante entre juízes e professores de direito constitucional atualmente - encontram estes valores ancorados na própria Lei Fundamental ou, talvez mais precisamente, na intenção dos pais da Constituição. Outros encontram eles incorporados na história ou tradições do povo alemão; isto é, em costumes, hábitos, práticas ou virtudes que definem um estilo de vida qual os alemães, como um povo, estão comprometidos e que guiam a interpretação do direito. Aqui a tarefa de interpretação é não menos que criar e manter uma nação de valores compartilhados. Ainda outros, finalmente, continuam a falar na linguagem de valores universais ou princípios éticos que transcendem sociedade, tradição, ou a constituição escrita."

¹⁶⁷ "The Court also had to deal with cases relating to the risks or harm flowing from the use of nuclear energy. It stuck to its earlier jurisprudence and affirmed the existence of protective duties in all cases." MÖLLER, 2012, p. 8. Tradução livre do original: "A Corte também teve de lidar com casos relativos aos riscos ou dano corrente do uso de energia nuclear, barulho de aeronave e

medida em que a legislação, a jurisdição e a administração teriam o dever de proteger os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais, este dever é cumprido para a proteção de todo e qualquer direito, liberdade e garantia fundamental, inclusive do *direito fundamental à integridade física*.¹⁶⁸

Com base nesta premissa, o tribunal constitucional alemão deduziu posteriormente que a liberdade de imprensa atribuiria o dever de o legislador regular a transmissão de programas de rádio e de televisão para a proteção do *direito fundamental à democracia*.¹⁶⁹ Do seu ponto de vista, a liberdade de imprensa, em geral, e a liberdade de transmissão, em particular, reivindicariam a positivação de uma ordem jurídica que deveria prescrever a obrigação de as transmissoras públicas de rádio e de televisão veicularem uma variedade de tópicos e opiniões que exercessem algum papel na sociedade.¹⁷⁰

armazenamento de armas químicas americanas. Ela prendeu-se a sua antiga jurisprudência e afirmou a existência dos deveres protetivos em todos os casos.” Tratam-se, respectivamente, das seguintes decisões: BVerfGE 49,89 (Kalkar I); BVerfGE 56, 64; BVerfGE 77, 170.

¹⁶⁸ “This concept, which has originally been invented for civil disputes, has now been generalised. In all fields of law the ‘radiation effect’ (*Ausstrahlungswirkung*) of the fundamental rights has to be taken into account and all provisions of law have to be interpreted ‘in the light of the basic rights’. Since every court in the country has to apply the Basic Law while interpreting the law, the German legal order has been pervasively ‘constitutionalised’.” HEUN, Werner. *The Constitution of Germany*. Hart: Oxford, 2011, p. 199. Tradução livre do original: “Este conceito, que foi originalmente investido para lides civis, tem sido agora generalizada. Em todos os campos do direito o ‘efeito irradiante’ (*Ausstrahlungswirkung*) dos direitos fundamentais tem de ser tomado em consideração e todas as provisões do direito têm de ser interpretadas ‘à luz dos direitos fundamentais’. Como todo tribunal no país tem que aplicar a Lei Fundamental enquanto interpreta o direito, a ordem jurídica alemã tem sido difusamente ‘constitucionalizada’.”

¹⁶⁹ “For example, the right to freedom of the press protects broadcasters against any state policy that would encroach upon their independence, but as an objective value applicable to the polity as a whole the state is duty-bound to regulate broadcasting - and the press - in the interest of democracy and the multiplicity of views it represents.” KOMMERS, 2007, p. 180-181. Tradução livre do original: “Por exemplo, o direito à liberdade de imprensa protege os âncoras (de rádio e televisão) contra qualquer política estatal que invadisse a sua independência, mas como um valor objetivo aplicável ao governo como um todo o estado é vinculado ao dever de regular a transmissão - e a imprensa - no interesse da democracia e da multiplicidade de visões que ela representa.”

¹⁷⁰ BVerfGE 60, 88 (1994): “[...] wäre es unzureichend, Art. 5 Abs. 1 Satz 2 GG lediglich als staatsgerichtetes Abwehrrecht zu verstehen. Der Rundfunk darf weder dem Staat noch einer gesellschaftlichen Gruppe ausgeliefert werden (vgl. BVerfGE 12, 205 [262]). Das Grundrecht verlangt vielmehr eine positive Ordnung, welche sicherstellt, daß er die Vielfalt der Themen und Meinungen aufnimmt und wiedergibt, die in der Gesellschaft eine Rolle spielen. Zu diesem Zweck sind materielle, organisatorische und prozedurale Regelungen notwendig, die an der Aufgabe des Rundfunks orientiert sind und erreichen können, was Art. 5 Abs. 1 GG in seiner Gesamtheit bewirken will (vgl. BVerfGE 57, 295 [320]; 83, 238 [296]).” Disponível em <www.servat.unibe.ch/dfr/bv007198.html> Acesso em: 23.06.2015. Tradução livre do original: “[...] não seria suficiente entender a segunda frase do art. 5, § 1º, da Lei Fundamental meramente como um negativo ou defensivo direito que unicamente limita a ação do Estado. A transmissão

3.2.2 Da dimensão objetiva da liberdade fiscal

3.2.2.1 Do dever de interpretação conforme

A partir da premissa de que os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais têm uma dimensão objetiva que irradia efeitos sobre o direito público e o direito privado como ordem objetiva de valores com estrutura normativa de princípio jurídico, que se desdobram em deveres que vinculam a legislação, a jurisdição e a administração, tais como os *deveres de interpretação conforme e de proteção*, é possível chegar à conclusão que o direito fundamental da liberdade fiscal tem uma dimensão objetiva que irradia efeitos sobre o direito público e o direito privado como um valor objetivo com estrutura normativa de princípio jurídico, que se desdobra em deveres que vinculam a legislação, a jurisdição e a administração, como os *deveres de interpretação conforme e de proteção*. Com base na abertura material dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais, os valores da autonomia e da autodeterminação que nucleiam o suporte fático do direito geral de liberdade de ação reivindicam a inferência por analogia do *direito fundamental da liberdade fiscal*, que atribui a posição jurídica do particular de praticar relações econômicas neutras na maior medida possível, inclusive por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador.¹⁷¹

não pode ser abandonada para o estado nem para qualquer grupo social (cf. BVerfGE 12, 205 [262]). O direito fundamental à liberdade de transmissão reivindica, portanto, uma ordem jurídica positiva que garanta que a transmissão fale e transmite a variedade de tópicos e opiniões que exercem um papel na sociedade. Por sua vez, isso requer regulações substantivas, organizacionais e procedimentais que sejam informados pela tarefa de transmissão e capazes de alcançar o que o art. 5 (1) como um todo quer atingir (cf. BVerfGE 57, 295 [320]; 83, 238 [296]).

¹⁷¹ “Die allgemeine Handlungsfreiheit (art. 2 Abs. 1 GG) und die speziellen Freiheitsgrundrechte der Art. 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG) (die speziellen Wirtschaftsgrundrechte) garantieren dem Grundrechtsträger verfassungsrechtlich die Vertragsfreiheit. Die Gestaltung ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse sind für Bürger und Unternehmen damit Ausdruck ihrer freiheitlichen Grundrechtsbetätigung und damit ein grundrechtlich fundierter Freiheitsgebrauch. Der Staat hat diesen Freiheitsgebrauch grundsätzlich zu respektieren, mehr noch ihn trifft eine Schutzpflicht, er muss eine funktionsfähige Rechtsordnung bereitstellen, in dessen Rahmen sich dieser Freiheitsgebrauch auch tatsächlich entfalten kann.” SEER, Roman. Gestaltungsmisbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht - Einführung und Rechtfertigung des Themas. HÜTTEMANN, Rainer (Hrsg.). *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht*. Köln: Schmitt (Otto), 2010, p. 1. Tradução livre do original: “A liberdade geral de ação (art. 2, § 1º, da Lei Fundamental) e os direitos fundamentais especiais de liberdade do art. 12, § 1º, 14, § 1º, da Lei

A exemplo do tribunal constitucional alemão, o tribunal constitucional brasileiro dedica seus esforços para afirmar cada vez mais a dimensão objetiva dos direitos fundamentais.¹⁷² Ao que tudo indica, porque a dimensão objetiva dos direitos fundamentais constitui um dos elementos que integram o *modelo global dos direitos fundamentais*, como a inflação de direitos e o princípio da proporcionalidade.¹⁷³

No caso da inflação de direitos, o conceito abrangente dos direitos fundamentais leva à restrição dos direitos fundamentais. Na medida em que a restrição pode se transformar em violação toda vez que não for justificada suficientemente, o conceito abrangente dos direitos fundamentais deve ser aplicado junto com o *princípio da proporcionalidade*. De acordo com este princípio, é legítima a restrição de direito fundamental toda vez que for *meio adequado* para a proteção e promoção de valores constitucionais; toda vez que for *meio necessário* para a proteção e promoção de valores constitucionais; e toda vez que o grau de importância de proteção e promoção dos valores constitucionais for *diretamente proporcional* à restrição do direito fundamental.¹⁷⁴

Fundamental (os direitos fundamentais econômicos especiais) garantem para o titular do direito fundamental a liberdade de contrato. Esta liberdade abrange também a liberdade de conteúdo do contrato (*Inhaltsfreiheit*). Portanto, a forma das relações econômicas do cidadão e da empresa é manifestação do livre exercício de direito fundamental e, por isto, um sólido uso de liberdade jusfundamental. O Estado tem de respeitar este exercício de liberdade; mais ainda, encontra-se perante um dever de proteção. Ele tem o dever de promover uma ordem jurídica funcional, em cujos âmbitos o exercício desta liberdade também deve desenvolver-se de fato.”

¹⁷² É exemplo de decisão da jurisdição constitucional que afirmou a dimensão objetiva dos direitos fundamentais no direito constitucional brasileiro por meio do desdobramento do dever de interpretação conforme a *decisão sobre união estável homoafetiva*. Na medida em que os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais são valores objetivos que irradiam seus efeitos sobre o direito público e o direito privado, o tribunal constitucional brasileiro atribuiu conteúdo de sentido necessário para o dispositivo que não previa a hipótese de união estável entre pessoas do mesmo sexo. ADPF 132/RJ, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. 05.05.2011, vu, DJe 13.10.2011.

¹⁷³ MÖLLER, 2012, p. 3-15.

¹⁷⁴ “It must be noted that the broad understanding of rights does not, of course, imply that the state is prohibited from interfering with the right in question. Rather, there is an important conceptual distinction between an interference with and a violation of a right: an interference will only amount to a violation if it cannot be justified at the justification stage. Thus, the broad understanding of rights at the *prima facie* stage must be seen in conjunction with the proportionality test which permits the limitation of *prima facie* rights when they are outweighed by a competing right or public interest.” *Ibid.*, 2012, p. 4-5. Tradução livre do original: “Deve ser notado que o entendimento abrangente dos direitos, claro, não implica que o estado é proibido de interferir com o direito em questão. Antes há uma importante distinção conceitual entre uma interferência com e uma violação de um direito: uma interferência somente contará como violação se ela não puder ser justificada no nível da justificação. Portanto, o entendimento abrangente dos direitos no nível *prima facie* deve ser visto em conjunção com o teste de proporcionalidade que permite a limitação

Portanto, o direito fundamental da liberdade fiscal tem uma dimensão objetiva que irradia efeitos sobre o direito público e o direito privado como um valor objetivo com estrutura normativa de princípio jurídico, que se desdobra em deveres que vinculam a legislação, a jurisdição e a administração, como os deveres de interpretação conforme e de proteção. No caso do dever de interpretação conforme, este dever é cumprido quando o intérprete atribui sentidos necessários às restrições legislativas da liberdade fiscal, ao passo que este dever não é cumprido quando o intérprete atribui sentidos impossíveis às restrições legislativas da liberdades fiscal.

De uma maneira geral, o intérprete cumpre o dever de interpretação conforme por meio da atribuição de sentidos necessários, toda vez que concluir no sentido de que as normas de antelusão tributária não proíbem a priori a prática de relações econômicas neutras, inclusive por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador. De forma diametralmente oposta, o intérprete não cumpre o dever de interpretação conforme por meio da atribuição de sentidos impossíveis, toda vez que concluir que as normas de antelusão tributária proíbem a priori a prática de relações econômicas neutras, inclusive por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador.

Todavia, o suporte fático da liberdade fiscal, ao permitir a prática de relações econômicas neutras na maior medida possível, inclusive por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador, pode entrar em conflito com outros princípios constitucionais.¹⁷⁵ De acordo com o princípio da capacidade contributiva, que justifica as normas de antielusão tributária, o estado tem o dever de promover o

de direitos *prima facie* quando eles são superados por um direito ou interesse público concorrente.”

¹⁷⁵ “Because of the all-encompassing scope of constitutional rights and because free and democratic societies pursue a complex range of conflicting ends, rights are limited everywhere.” WEBER, Grégoire C. N. *The negotiable Constitution*. Cambridge: Cambridge University Press, 2009, p. 3. Tradução livre do original: “Por causa do escopo abrangente dos direitos constitucionais e porque as sociedades livres e democráticas perseguem uma série complexa de conflitantes fins, direitos são limitados em todo lugar.”

estado ideal de coisas de que pagar tributos constitui dever fundamental que deve ser cumprido segundo a capacidade econômica do particular.¹⁷⁶

Nos casos difíceis de elisão tributária, o dever de interpretação conforme atribui, entretanto, uma prioridade *prima facie* para o direito fundamental da liberdade fiscal, no sentido de que as soluções favoráveis à capacidade contributiva dependem do cumprimento de ônus argumentativo maior.¹⁷⁷ Em casos de empate argumentativo, a prioridade *prima facie* que o dever de interpretação conforme atribui para o direito fundamental da liberdade fiscal exige razões menos fortes para soluções favoráveis à liberdade fiscal, com base no princípio do *in dubio pro libertate*.¹⁷⁸

¹⁷⁶ Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, Art. 145, § 1º: “Art. 145. [...] § 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” No mesmo sentido: “Gleichzeitig ist der Staat aber zur Realisierung der gesetzlichen Belastungsentscheidung (Art. 20 Abs 3 GG) und der Verwirkung von Lastengleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) verpflichtet. Mit dem Gezetsmässigkeitsprinzip lässt sich die Forderung nach der Unausweichlichkeit der Steuerlast verbinden. Die Umgehungsschutz kann als Korrektiv der Gestaltungsfreiheit bezeichnet werden, weil diese nicht die freie Wahl der Steuerfolgen einschliesst.” SEER, 2010, p. 1-2. Tradução livre do original: “Porém, ao mesmo tempo, o Estado é obrigado à igual distribuição dos encargos por meio da lei (art. 3º, § 3º, e 20, § 3º, da Lei Fundamental). A pretensão à inevitabilidade do tributo deixa-se combinar com o princípio da legalidade. A proteção contra a evasão pode ser qualificada como corretiva da liberdade de formas, porque a liberdade de formas não abrange a livre escolha de consequências tributárias.”

¹⁷⁷ “Er schliesst ein Zurückdrängen des Prinzips der rechtlichen Freiheit durch gegenläufigen Prinzipien geforderte Lösung stärkere Gründe sprechen als für die vom Prinzip der rechtlichen Freiheit geforderte.” ALEXY, 1986, p. 518. Tradução livre do original: “Esta não exclui uma superação do princípio da liberdade jurídica por parte de princípios opostos. Simplesmente exige que para a solução requerida pelos princípios opostos se apresentem razões mais fortes que do que para a solução requerida pelo princípio da liberdade jurídica.”

¹⁷⁸ “(2) Es ist oben gezeigt worden, dass eine Ordnung der Prinzipien oder einer Wertordnung, die auf intersubjektiv kontrollierbare Weise in jedem Fall zu genau einem Ergebnis führt - eine solche Ordnung kann als ‘harte Ordnung’ bezeichnet werden - nicht möglich ist. Was möglich ist, ist aber eine weiche Ordnung durch prima facie-Vorränge. [...] Der prima facie-Vorrang des Prinzips der rechtlichen Freiheit deckt sich weitgehend mit der ‘grundsätzlichen Freiheitsvermutung’ des Bundesverfassungsgerichts um dem Grundsatz ‘in dubio pro libertate’.” Ibid., 1986, p. 516-517. Tradução livre do original: “(2) Mais acima se mostrou que não é possível uma ordem de princípios ou uma ordem de valores que de uma maneira intersubjetivamente controlável conduza em cada caso a um único resultado: uma ordem tal poderia ser chamada ‘ordem dura’. Porém, o que é possível é uma ordem branda com prioridades *prima facie*. [...] A prioridade *prima facie* do princípio de liberdade jurídica coincide amplamente com a ‘suposição básica de liberdade’ do Tribunal Constitucional Federal e com a máxima ‘*in dubio pro libertate*’.” A respeito da evolução do princípio *in dubio pro libertate* para o princípio *in dubio pro sacrificium*, vide: CALIENDO, Paulo. Interpretação tributária: *in dubio contra sacrificium*. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará*, v. 33, n. 1, jan./jun. 2013.

3.2.2.2 Dos deveres de proteção

Além do dever de interpretação conforme, o direito fundamental da liberdade fiscal tem uma dimensão objetiva que irradia efeitos sobre o direito público e o direito privado como um valor objetivo com estrutura normativa de princípio jurídico que se desdobra em deveres de proteção. Dentre os deveres de proteção da liberdade fiscal, destacam-se as limitações constitucionais ao poder de tributar, como os princípios da legalidade tributária,¹⁷⁹ da irretroatividade tributária¹⁸⁰, da anterioridade tributária,¹⁸¹ e, finalmente, da proibição do confisco.¹⁸²

Segundo o princípio do estado fiscal, o estado deve ser financiado com respeito às liberdades individuais por meio da transferência de recursos da sociedade.¹⁸³ Na transferência de recursos da sociedade para o estado, o tributo é o preço da liberdade que deve ser pago com base na sua autolimitação.¹⁸⁴ Na

¹⁷⁹ Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, Art. 150, I: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

¹⁸⁰ Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, Art. 150, II, ‘a’: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

¹⁸¹ Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, Art. 150, II, ‘b’ e ‘c’, na redação da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea ‘b’”.

¹⁸² Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, Art. 150, IV: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco.”

¹⁸³ “[...] é inútil procurar o tributo antes do Estado Moderno, eis que ele surge com a paulatina substituição da relação de vassalagem do feudalismo pelos vínculos do Estado Patrimonial, com as suas incipientes formas de receita fiscal protegidas pelas primeiras declarações de direito [...]. Mas só com o advento do liberalismo se transforma o tributo na categoria básica da receita. A liberdade, por seu turno, se une essencialmente ao Estado Financeiro em sua origem, para atingir a plenitude na época liberal. Ao tempo do Estado Patrimonial exhibe a característica de *liberdade estamental*, com o exercício da fiscalidade dividido o rei, a Igreja e o senhorio. No Estado de Polícia cresce a *liberdade do príncipe*, com o recuo do poder dos estamentos. No Estado Fiscal aparece a liberdade individual.” TORRES, 1991, p. 3, grifos do original.

¹⁸⁴ “Die Steuer ist der Preis der Freiheit: Wenn die Gesellschaft grundrechtliche Freiheit beansprucht, insbesondere die wirtschaftlichen Freiheiten der Berufs, Eigentümer - und Vereinigungsfreiheit [...] ist dem Staat ein allein in seiner Hoheitsgewalt begründeter Zugriff auf seiner Bürger, und deren Eigentum verwehrt. [...] Die Garantie der Wirtschaftsfreiheiten verweist den Staat auf das Finanzierungsinstrument der Steuern. Die Steuer ist die Rückseite der Medaille, auf derem

ausência de autolimitação da liberdade, o suporte fático da liberdade fiscal permite a prática de relações econômicas neutras na maior medida possível. Inclusive por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador.

A partir desta premissa, é possível deduzir que o tributo é uma intervenção no suporte fático da liberdade fiscal, porque o suporte fático da liberdade fiscal permite a prática de relações econômicas neutras na maior medida possível. Visto que o tributo é uma intervenção no suporte fático da liberdade fiscal, as limitações constitucionais ao poder de tributar, como o *princípio jurídico da legalidade tributária*, são deveres de proteção da liberdade fiscal.¹⁸⁵

No caso do princípio da legalidade tributária, o dever de proteção da liberdade fiscal é cumprido por meio da promoção do estado ideal de coisas de que a lei formal deve prescrever, de forma expressa, casuística, completa e exclusiva, os efeitos dos atos ou negócios jurídicos para a relação jurídica de direito tributário. Além de proteger a liberdade fiscal por meio da garantia de que a *obrigação tributária deve nascer a partir da ocorrência do fato gerador*, este estado ideal de coisas protege a liberdade fiscal por meio da garantia de que *não há obrigação tributária se o tipo não for realizado*, que equivale à regra da proibição da analogia.¹⁸⁶

Vorderseite das Prinzip der Freiheit geprägt ist.” KIRCHHOF, 2007, p. 960-965. Tradução livre do original: “O imposto é o preço da liberdade: se a sociedade exige liberdade fundamental, especialmente as liberdades econômicas de trabalho, de propriedade e de associação [...], nega para o Estado acesso ao cidadão e ao seu patrimônio apenas com fundamento na soberania. [...] As garantias das liberdades econômicas remetem à ideia dos impostos como instrumentos financeiros do Estado. O imposto é o verso da moeda em cuja face está cunhado o princípio da liberdade.”

¹⁸⁵ “Es gehört zu den großen Verdiensten des Bundesverfassungsgerichts, in den letzten Jahren und Jahrzehnten die herausragende Position der Parlamente, namentlich des Deutschen Bundestages, in unserem Gemeinwesen gestärkt zu haben. Nahezu klassischen Charakter besitzt die ‘Wesentlichkeitstheorie’, die bei Grundrechtseingriffen die zentrale inhaltliche Steuerung durch den parlamentarischen Gesetzgeber einfordert.” SCHÖN, 2010b, p. 31. Tradução livre do original: “Um dos grandes méritos do Tribunal Constitucional nos últimos anos e décadas foi o reforço da posição de destaque dos parlamentos, notadamente do Parlamento Alemão, em nossas comunidades. A teoria dos valores objetivos possui a característica quase clássica que reinvidica o controle do conteúdo de intervenções em direito fundamental por meio da lei parlamentar.”

¹⁸⁶ “Die zentrale [...] Grundlage steuerliche Planung ist das Gesetz. [...] Als Grundnorm des Schuldverhältnisses enthält § 38 AO das Prinzip ‘nullum tributum sine lege’. Diese deklaratorische, aber eben auch affirmative Bestätigung des allgemeinen rechtsstaatlichen Gesetzesvorbehalts für staatliche Eingriffe ist eine steuerrechtlichen Besonderheit, die nur im Strafrecht (§ 1 StGB) und Sozialrecht (§ 31 SGB I) eine Entsprechung hat. Aus der Sicht des planenden Steuerpflichtigen garantiert der Gesetzesvorbehalt, dass einerseits bei Verwirklichung

3.3 DOS LIMITES JURÍDICOS DA LIBERDADE FISCAL

3.3.1 Do suporte fático da liberdade fiscal

No quadro jurídico das liberdades fundamentais, a liberdade fiscal é *liberdade* negativa, no sentido de que garante alternativas de ação.¹⁸⁷ De uma maneira geral, as alternativas de ação que as liberdades negativas asseguram são *permissões de fazer ou de não fazer algo*.¹⁸⁸ No caso particular da liberdade fiscal, o algo permitido a fazer ou não fazer é a *prática de relações econômicas neutras na maior medida possível*. Portanto, a liberdade fiscal tem suporte fático que permite a prática de relações econômicas neutras na maior medida possível, inclusive por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador.

Enquanto o suporte fático da liberdade fiscal *permite* a prática de relações econômicas neutras na maior medida possível, seu âmbito de proteção *garante* a prática de relações econômicas neutras na maior medida possível. No caso particular das liberdades negativas, o suporte fático e o âmbito de proteção

des gesetzlichen Steuertatbestandes der Steueranspruch automatisch als eine obligatio ex lege entsteht, dass aber andererseits, wenn ein Verhalten keinen gesetzlichen Steuertatbestand erfüllt, keine Steuer erhoben werden darf." HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Schmidt (Otto): Köln, 2002, p. 18-19. Tradução livre do original: "O fundamento central do planejamento tributário é a lei. Como norma fundamental da relação tributária contém a Seção 38 do Código Tributário o princípio 'nullum tributum sine lege'. Esta declaratória afirmação da reserva de lei geral para intervenções estatais é uma especialidade do direito tributário, que apenas tem um equivalente no direito penal (Seção 1 do Código Penal) e do Direito Social (Seção 31 do Código Social). Do ponto de vista da agenda do contribuinte, a reserva de lei garante por um lado que a pretensão à obrigação tributária nasce com realização do tipo legal tributário e por outro que se nenhum comportamento atende o tipo legal tributário nenhum tributo pode ser gerado."

¹⁸⁷ Na verdade, toda e qualquer liberdade negativa, no sentido de *liberdade de*, é também liberdade positiva, no sentido de *liberdade para*. No caso da liberdade negativa, o "para da liberdade" é a autonomia da razão, que torna o indivíduo legislador de si próprio, como motivo determinante da vontade. KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do Direito*. Tradução de António Ulisses Cortes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, p. 352. A respeito, vide: BERLIN, Isaiah. *Four essays on liberty*. Oxford: Oxford University Press, 1969.

¹⁸⁸ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 6. ed. Berlin: Suhrkamp, 1986. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 29. ed. München: C.F. Müller, 2013.

confundem-se, no sentido de que o que se subsume ao suporte fático também se subsume ao âmbito de proteção das liberdades negativas.¹⁸⁹

3.3.2 Dos limites jurídicos dos direitos fundamentais

De acordo com as teorias dos direitos fundamentais, os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais são normas que têm estrutura de princípio jurídico, no sentido de que prescrevem deveres *prima facie* que devem ser cumpridos na medida das possibilidades fáticas e jurídicas à luz do princípio da proporcionalidade.¹⁹⁰ Como a estrutura normativa de princípio jurídico atribui suporte fático ilimitado para os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais, os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais podem entrar em conflito com outros valores do sistema jurídico.¹⁹¹

A partir da premissa de que nem todas as formas de ação do suporte fático dos direitos fundamentais são dignas de tutela jusfundamental, a teoria interna dos direitos fundamentais argumenta que os suportes fáticos dos direitos fundamentais

¹⁸⁹ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 6. ed. Berlin: Suhrkamp, 1986. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 29. ed. München: C.F. Müller, 2013.

¹⁹⁰ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1986. ALEXY, Robert. Constitutional rights, balancing and rationality. *Ratio Legis*. London: Blackwell, v. 16, n. 2, jun. 2003. KUMM, Matthias. Constitutional rights as principles: on the structure and domain of constitutional justice. *International Journal of Constitutional Law*. Oxford: Oxford University Press, v. 2, n. 3, jul. 2004. KUMM, Matthias. “Who is afraid of the total Constitution?” Constitutional rights as principles and the constitutionalization of private law. *German Law Journal*. v. 7, n. 4, abr. 2006. BOROWSKI, Martin. *Grundrechte als Prinzipien*. 2. ed. Baden-Baden: Nomos, 2007. SIECKMANN, Jan-Reinard (Hrsg.). *Die Prinzipientheorie der Grundrechte*. Baden-Baden: Nomos, 2007. COUZINET, Daniel. Die Prinzipientheorie der Grundrechte: Einführung, Strukturweise, Anwendung in der Fallbearbeitung. *Juristische Schulung*. München: C.H. Beck, v. 49, n. 7, jul. 2009. GERARDS, Janneke; SENDEN, Hanneke. The structure of *fundamental rights and the European Court of Human Rights*. *International Journal of Constitutional Law*. Oxford: Oxford, v. 7, n. 4, out. 2009. MÖLLER, Kai. Two conceptions of positive liberty: towards an autonomy-based theory of constitutional rights. *Oxford Journal of Legal Studies*, v. 29, n. 4, 2009. MÖLLER, Kai. *The global model of constitutional rights*. Oxford: Oxford University Press, 2012. SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 29. ed. München: C.F. Müller, 2013. REIMER, Philipp. “...und machete zu Jüngern alle Völker?” Von “Universallen Verfassungsprinzipien” und der “Weltmission der Prinzipientheorie der Grundrechte”. *Der Staat*. Berlin: Dunckler und Humboldt, v. 52, n. 1, jan. 2013.

¹⁹¹ “Because of the all-encompassing scope of constitutional rights and because free and democratic societies pursue a complex range of conflicting ends, rights are limited everywhere.” WEBER, 2009, p. 3. Tradução livre do original: “Por causa do escopo abrangente dos direitos constitucionais e porque as sociedades livres e democráticas perseguem uma série complexa de conflitantes fins, direitos são limitados em todo lugar.”

têm limites *a priori*. São os denominados *limites imanentes*, que decorrem da interpretação de cada direito, liberdade e garantia fundamental.

Com base nesta interpretação, é recortada a parcela da realidade que constitui o suporte fático do direito fundamental. Este recorte da parcela da realidade implica a limitação do suporte fático, que reduz as formas de ação permitidas pelo direito fundamental.¹⁹²

Ao contrário da teoria interna, a teoria externa dos direitos fundamentais argumenta que os suportes fáticos dos direitos fundamentais têm limites *a posteriori*. São as denominadas *restrições legislativas*, que decorrem das leis restritivas dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais.

As restrições legislativas dos direitos fundamentais encontram seu fundamento de validade jurídica em dois tipos de cláusulas de reserva. O primeiro tipo de cláusula de reserva é aquele previsto de forma expressa pela norma de direito fundamental. A competência do legislador de regular a matéria que a norma de direito fundamental atribui incluiria expressamente poderes de restrição.

O segundo tipo de cláusula de reserva é aquele previsto de forma tácita pela norma de direito fundamental. A competência do legislador de regular a matéria que a norma de direito fundamental atribui incluiria tacitamente poderes de restrição, que poderiam ser deduzidos a partir de outros direitos fundamentais.¹⁹³

Particularmente, o segundo tipo de cláusula de reserva foi uma construção do tribunal constitucional alemão a partir da ideia da unidade da ordem jurídico-constitucional combinada com a da totalidade dos valores. De acordo com o tribunal constitucional alemão, a ideia de unidade da ordem jurídico-constitucional combinada com a da totalidade dos valores fundamentariam a validade jurídica das restrições legislativas dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais.¹⁹⁴

¹⁹² ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 282-288.

¹⁹³ ANDRADE, 2002, p. 288-292.

¹⁹⁴ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 6. ed. Berlin: Suhrkamp, 1986. PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 29. ed. München: C.F. Müller, 2013.

3.3.3 Das restrições legislativas da liberdade fiscal

3.3.3.1 No âmbito do direito comparado

No viés de método jurídico, o direito tributário comparado utiliza as técnicas do direito comparado geral para o estudo comparativo do direito tributário. Em relação a outras comparações, como o direito privado comparado, a comparação do direito tributário é recente. Até a precipitação do fenômeno da globalização, com a evolução das relações econômicas internacionais, o direito tributário era *nacionalmente centrípeda*.¹⁹⁵ Em matéria de liberdade fiscal, o direito tributário comparado observa que a prática de relações econômicas neutras por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador pode causar efeitos drásticos para a distribuição justa dos encargos tributários. Em resposta a esta anomalia, sistemas tributários desenvolvidos intervêm na posição jurídica do particular de praticar relações econômicas neutras por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador *com base em restrições legislativas ou judiciais*.¹⁹⁶

Geralmente os *sistemas tributários do civil law* intervêm na posição jurídica do particular de praticar relações econômicas neutras por meio de atos ou negócios

¹⁹⁵ GARBARINO, Carlo. Le basi teorici ed i metodi del diritto tributario comparato. *Diritto Pubblico Comparato ed Europeo*. Torino: G. Giappichelli, v. 3, 2004. BARASSI, Marco. Comparazione giuridica e studio del Diritto Tributario straniero. UCKMAR, Victor (A cura di). *Direto Tributario Internazionale*. Milano: CEDAM, 2005. SACCHETTO, Claudio. Introduction. BARASSI, Marco. SACCHETTO, Claudio (Ed.). *Introduction to Comparative Tax Law*. Soveria Mannelli: Rubertino, 2008. MÖSSNER, Jörg Manfred. Why and how to compare Tax Law? BARASSI, Marco; SACCHETTO, Claudio (Ed.). *Introduction to Comparative Tax Law*. Soveria Mannelli: Rubertino, 2008. GARBARINO, Carlo. An evolutionary approach to comparative taxation: methods and agenda for research. *American Journal of Comparative Law*. Michigan: American Society of Comparative Law, v. 57, n. 3, jul. 2009a. AULT, Hugh J.; ARNOLD, Brian J. (Eds.). *Comparative income taxation*. 3. ed. Hague: Kluwer Law International, 2010. AVI-YONAH, Reuven S.; SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. *Global perspectives on income tax law*. Oxford: Oxford University Press, 2011.

¹⁹⁶ STIZZA, Paolo. International tax avoidance and the abuse of law in European Union. BARASSI, Marco; SACCHETTO, Claudio (Ed.). *Introduction to Comparative Tax Law*. Soveria Mannelli: Rubertino, 2008. AULT, Hugh J.; ARNOLD, Brian J. Subpart C. Additional International Concepts. AULT, Hugh J.; ARNOLD, Brian J. (Eds.). *Comparative income taxation*. 3. ed. Hague: Kluwer Law International, 2010. AVI-YONAH, Reuven S.; SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. *Global perspectives on income tax law*. Oxford: Oxford University Press, 2011. BROWN, Karen B. Comparative regulation of corporate tax avoidance: an overview. BROWN, Karen B. (Ed.). *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*. Dordrecht et al.; Springer, 2012.

jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador *com base em restrições legislativas*, ao passo que os *sistemas tributários do common law* intervêm na posição jurídica do particular de praticar relações econômicas neutras por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador *com base em restrições judiciais*.¹⁹⁷

Todavia, paradoxalmente sistemas tributários do *civil law* têm a tendência de intervir na posição jurídica do particular de praticar relações econômicas neutras por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador *com base em restrições judiciais*, ao mesmo tempo que sistemas tributários do *common law* têm a tendência de intervir na posição jurídica do particular de praticar relações econômicas neutras por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador *com base em restrições legislativas*.¹⁹⁸

3.3.3.2 No âmbito do direito brasileiro

No sistema jurídico brasileiro, o direito fundamental da liberdade fiscal tem estrutura normativa de princípio jurídica que atribui o dever da legislação, da administração e da jurisdição de promover um estado ideal de coisas que deve ser cumprido na medida das possibilidades fáticas e jurídicas à luz do princípio da proporcionalidade. Dentre as possibilidades fáticas e jurídicas do direito fundamental da liberdade fiscal, destacam-se os princípios de justiça fiscal que distribuem os encargos tributários em uma sociedade de recursos escassos com interesses diversos e antagônicos conforme os valores da igualdade, justiça e solidariedade.

¹⁹⁷ AVI-YONAH, Reuven S.; SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. *Global perspectives on income tax law*. Oxford: Oxford University Press, 2011. BROWN, Karen B. Comparative regulation of corporate tax avoidance: an overview. BROWN, Karen B. (Ed.). *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*. Dordrecht et al.; Springer, 2012.

¹⁹⁸ AVI-YONAH, Reuven S.; SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. *Global perspectives on income tax law*. Oxford: Oxford University Press, 2011. BROWN, Karen B. Comparative regulation of corporate tax avoidance: an overview. BROWN, Karen B. (Ed.). *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*. Dordrecht et al.; Springer, 2012.

Um dos princípios de justiça fiscal que distribuem os encargos tributários em uma sociedade de recursos escassos com interesses diversos e antagônicos conforme os valores da igualdade, justiça e solidariedade é o *princípio da capacidade contributiva*.¹⁹⁹ De acordo com este princípio, que constitui cláusula de reserva tácita do direito fundamental da liberdade fiscal, a legislação, a administração e a jurisdição têm o dever de promover o estado ideal de coisas de que pagar tributos é dever fundamental que deve ser cumprido segundo a força econômica do particular.

Com base no princípio da capacidade contributiva, o sistema tributário brasileiro dispõe *restrições legislativas da liberdade fiscal* através de formulações de previsões normativas rígidas (*regras específicas de antielisão tributária*)²⁰⁰ e pauta carecida de preenchimento valorativo (*cláusula geral de antielisão tributária*).²⁰¹ Enquanto a primeira técnica legislativa promove o *valor da justiça geral* que está por trás do *princípio da legalidade tributária*, a segunda técnica legislativa promove o *valor da justiça particular* que está por trás do *princípio da capacidade contributiva*.

Em relação à cláusula geral que atribuiu competência para a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador, a ciência do direito tributário brasileiro entende que transplantou a cláusula geral de antielisão tributária oriunda do sistema tributário francês.²⁰² Todavia, a divergência entre as decisões dos tribunais e o sentido literal da cláusula geral que atribuiu competência para a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador reforça o

¹⁹⁹ Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, Art. 145, § 1º: “Art. 145. [...] § 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

²⁰⁰ Decreto-lei n. 2.341, de 29 de junho de 1987, Art. 33: “Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida. Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar ou seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.”

²⁰¹ Código Tributário Nacional, Art. 116, parágrafo único, na redação da Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001: “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: [...] 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 em lei ordinária.”

²⁰² TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

diagnóstico do direito tributário comparado que o transplante da estrutura de um sistema pode produzir, às vezes, resultados indesejados em outros contextos históricos e culturais.²⁰³

A exemplo do sistema tributário brasileiro, *regras específicas de antielisão tributária* convivem com *cláusulas gerais de antielisão tributária* em outros sistemas tributários, como o sistema tributário norte-americano e o sistema tributário alemão. Por razões de segurança jurídica, os sistemas tributários do direito comparado têm, contudo, a tendência de proliferar regras específicas de antielisão tributária, como as *controlled foreign companies rules* e as *thin capitalization rules*.²⁰⁴

3.3.4 Dos casos difíceis de elisão tributária

Ao mesmo tempo que a cláusula geral de antielisão tributária veicula restrição legislativa da liberdade fiscal que neutraliza os efeitos contingentes das regras específicas, é pauta carecida de preenchimento valorativo que atribui discricionariedade em sentido forte para a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos segundo a *tendência individualizadora do princípio da justiça*. Na fase pós-paradigmática da elisão tributária, a discricionariedade em sentido forte atribuída pela cláusula geral de antielisão tributária para a autoridade administrativa levou à desconsideração de atos ou negócios jurídicos *ora por abuso de direito, ora por substância sobre forma, ora por simulação absoluta, ora por simulação relativa*.

Nos casos difíceis de elisão tributária, a cláusula geral de antielisão tributária constitui o ponto de partida de decisões discricionárias a respeito do suporte fático da liberdade fiscal. A cláusula geral de antielisão tributária é pauta carecida de preenchimento valorativo que deve ser concretizada caso a caso com base no

²⁰³ GARBARINO, Carlo. Comparative taxation and legal theory: the tax design case of the transplant of general anti-avoidance rules. *Theoretical inquiries in law*. Berlin: De Gruyter, v. 11, n. 2, jul. 2010. AVI-YONAH, Reuven S.; SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. *Global perspectives on income tax law*. Oxford: Oxford University Press, 2011.

²⁰⁴ AULT, Hugh J.; ARNOLD, Brian J. (Eds.). *Comparative income taxation*. 3. ed. Hague: Kluwer Law International, 2010. BROWN, Karen B. (Ed.). *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*. Dordrecht: Springer, 2012.

pensamento tipológico. Em outras palavras, cada decisão que concretiza seu suporte fático é ponto de partida para sua concretização por uma decisão posterior.

De uma maneira geral, entende-se por *caso difícil* o problema que não pode ser solucionado com base na dedução lógica da norma do caso a partir de um ou mais dispositivos jurídicos. A dedução lógica da norma do caso ocorre toda vez que o juiz reconhecer que um dado fato é pertinente a um conjunto de fatos previsto pelo suporte fático de uma ou mais normas.

Nos casos difíceis, o juiz, porém, não consegue reconhecer que um dado fato é pertinente a um conjunto de fatos previsto pelo suporte fático de um ou mais norma. Em face de tal situação, é atribuído poder discricionário em menor ou maior medida para o juiz poder decidir o caso concreto.

Todavia, o grau do poder discricionário atribuído para o juiz decidir o caso difícil pode variar de uma teoria para outra. Sob a perspectiva da teoria irracionalista, o juiz tem discricionariedade em sentido forte, *porque não há resposta correta*.²⁰⁵ Do ponto de vista da teoria ultrarracionalista, o juiz de forma alguma tem discricionariedade, *porque há uma única resposta correta*.²⁰⁶

Dentre as teorias dos casos difíceis, a teoria sistemática reconhece que o juiz pode escolher discricionariamente, mas nos limites do sistema *a melhor resposta possível*.²⁰⁷ A melhor resposta possível é aquela que tem premissas mais consistentes com *regras*; premissas mais coerentes com *princípios*; e finalmente, premissas mais consequentes com *valores*.²⁰⁸

Porém, o grau de discricionariedade atribuído pela cláusula geral de antielisão tributária no sistema tributário brasileiro é maior, na medida em que ela não dá nenhuma pista a respeito das condições em que a legalidade tributária ou a capacidade contributiva terá prioridade um sobre o outro no caso de conflito dos princípios jurídicos. Com base na interpretação da cláusula geral, a teoria

²⁰⁵ HART, Herbert. *The concept of law*. 2. ed. New York: Oxford University Press, 1997. Kelsen, Hans. *Teoria pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

²⁰⁶ DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1976. ALEXI, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 6. ed. Berlin: Suhrkamp, 1986.

²⁰⁷ MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of law*. New York: Oxford University Press, 2005. FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do Direito*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

²⁰⁸ MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of law*. New York: Oxford University Press, 2005. FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do Direito*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

antiformalista da elisão tributária argumenta que a autoridade administrativa tem competência para desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador na presença de *abuso de direito* ou de *substância sobre a forma*.²⁰⁹ De forma diametralmente oposta, a teoria formalista da elisão tributária contra-argumenta que a autoridade administrativa tem competência para desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador na presença de *simulação absoluta ou relativa*.²¹⁰

²⁰⁹ CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. Da desconsideração de atos ou negócios jurídicos pela autoridade administrativa. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 68, mai. 2001. GRECO, Marco Aurélio. *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “interpretação econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. GODOI, Marciano Seabra. A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 79, abr. 2002. TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. FURLAN, Anderson. *Elisão fiscal*. Coimbra: Almedina, 2007. REIS, Elcio Fonseca. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010. TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

²¹⁰ BIANCO, João Francisco. Norma geral antielisão. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento Tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 104, de 10 de Janeiro de 2001. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento tributário e a Lei Complementar 104. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão fiscal ante a Lei Complementar n. 104. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001. ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O parágrafo único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional como limitador do poder da administração. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário. Elisão e evasão fiscal. Simulação. Abuso de forma. Interpretação econômica. Negócio jurídico indireto. Norma antielisiva. AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (Org.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Celso Ribeiro Bastos Editor, 2002. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. AMARAL, Gustavo da Silva. *Elisão fiscal e norma geral antielisiva*. Porto Alegre: IOB-Thomson, 2004. MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento fiscal e crime fiscal na atividade do contabilista. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. CAVALI, Marcelo Costenaro. *Cláusulas gerais antielusivas*. Coimbra: Almedina, 2006. CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

3.3.5 Do sistema móvel de antielisão tributária

Ao invés da cláusula geral, o sistema móvel é a técnica legislativa que pode neutralizar os efeitos contingentes das regras específicas de antielisão tributária sem negar a tendência generalizadora do princípio da justiça nas restrições legislativas da liberdade fiscal. No viés de técnica legislativa, o *sistema móvel de antielisão tributária* pode surgir como terceira via entre as *regras específicas de antielisão tributária* e a *cláusula geral de antielisão tributária*, a fim de reduzir a discricionariedade da administração e da jurisdição por meio de vinculação a princípios ou valores dispostos pela legislação *ex ante facto*.²¹¹

De uma maneira geral, o sistema móvel apareceu como terceira via possível à dúplice técnica legislativa para mediar a justiça geral e a justiça particular na formulação das previsões normativas. O sistema móvel foi desenvolvido por *Walter Wilburg*, jurista e professor austríaco que não pretendia substituir, mas complementar a teoria tradicional de sistema, principalmente para a interpretação e aplicação do direito nos casos limites. Do seu ponto de vista, as pautas carecidas de preenchimento valorativo que caracterizam a técnica da cláusula geral deveriam remeter-se a princípios ou valores orientados à justiça, *mas fixados previamente pelo legislador*.

O sistema móvel é aberto, mas não é livre: *é aberto*, no sentido de que o juiz pode tomar em consideração princípios; *mas não é livre*, no sentido que o juiz não pode tomar em consideração princípios que não sejam fixados previamente pela lei.²¹²

²¹¹ WILBURG, Walter. *Entwicklung eines Beweglichen Systems im Bürgerlichen Recht*. Wien: Kienreich, 1950. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*. 2. ed. Berlin: Duncker und Humblot, 1983b. BYDLINSKI, Franz; KREJCI, Heinz; BERND, Schilcher; STEININGER, Viktor. *Das Bewegliche System im geltenden und künftigen Recht*. Wien et al.; Springer, 1986. BYDLINSKI, Franz. *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*. Wien et al.; Springer, 1991. WESTERHOFF, Rudolf. *Die Elemente des beweglichen Systeme*. Berlin: Duncker und Humblot, 1991. MICHAEL, Lothar. *Der allgemeine Gleichheitsatz als Methodennorm komparativer Systeme*. Berlin: Duncker und Humblot, 1997. PETERSEN, Jens. *Unternehmenssteuerrecht und bewegliches System*. Berlin: Dunkler und Humboldt, 1999. SCHILCHER, Bernd. *Das bewegliche System wird Gesetz*. HELDRICH, Andreas; PRÖLSS, Jürgen; KOLLER, Ingo (Hrsg.). *Festschrift für Claus-Wilhelm Canaris zum 70. Geburtstag*. München: Beck, v. 2, 2007. BYDLINSKI, Franz. *System und Prinzipien des Privatrechts*. Wien: Verlag Österreich, 2013.

²¹² LOSANO, 2002, p. 225.

A partir da observação de que havia no direito privado austríaco uma crise decorrente da tensão entre as estruturas da teoria tradicional de sistema e as transformações ocorridas no mundo desde o surgimento dos primeiros códigos, o sistema móvel se apresentou como alternativa à *duale Legistik*, isto é, às *regras específicas e cláusulas gerais*.

O ponto de partida do sistema móvel é o *direito comparado*, a partir do qual são extraídos os princípios e os valores orientados à justiça que regulam determinada matéria. Após, é formulada a *previsão normativa móvel*, que não coloca à disposição do juiz um princípio ou valor orientado à justiça, mas *vários princípios ou valores orientados à justiça* com aptidão para decidir o caso. Estes princípios e valores jurídicos que são fixados previamente pelo legislador para regular a matéria jurídica têm *mesmo peso*, o que significa dizer que o sistema móvel pode ser adaptado às peculiaridades do caso.²¹³

Visto que o sistema móvel no seu viés de técnica legislativa guia a discricionariedade do juiz nos casos limites por meio da remissão a princípios ou valores orientados à justiça fixados previamente pelo legislador, ele pode reduzir drasticamente a discricionariedade que existe hoje na interpretação e aplicação das restrições legislativas da liberdade fiscal. As regras específicas de antielisão tributária e a cláusula geral de antielisão tributária poderiam ser complementadas por um *sistema móvel de antielisão tributária*, que poderia mediar com vantagens a justiça geral e a justiça particular na formulação das restrições legislativas da liberdade fiscal.

O *sistema móvel de antielisão tributária* poderia ter como ponto de partida *princípios ou valores* que estariam por trás de uma ou mais restrições legislativas ou judiciais da liberdade fiscal do direito comparado, tais como o *abuso do direito* e a *substância sobre forma* — desde que conformados por princípios ou valores constitucionais.

O próximo passo seria a formulação da *previsão normativa móvel*, que não colocaria à disposição do juiz um princípio ou valor orientado à justiça, mas *vários princípios ou valores orientados à justiça* com aptidão de decidir o caso concreto. Estes princípios ou valores jurídicos que seriam fixados previamente pelo legislador

²¹³ LOSANO, 2002, p. 225-259.

para regular a luta contra a elisão tributária teriam o mesmo peso, o que permitiria a adaptação da norma às peculiaridades do caso concreto.²¹⁴

Com certeza, o *sistema móvel de antielisão tributária* pode somar esforços para a resolução do problema de que a desconsideração de atos ou negócios jurídicos que formalizam a prática de relações econômicas por meio de atos ou negócios jurídicos com abuso de direito ou substância sobre forma *sem lei em sentido formal* viola a reserva de lei das restrições de direitos, nomeadamente das restrições de direitos fundamentais. Na interpretação e aplicação de leis restritivas, os direitos fundamentais têm prioridade *prima facie*, que significa dizer que há uma carga de argumentação a favor dos direitos fundamentais e outra carga de argumentação contra as restrições legislativas, conforme o princípio do *in dubio pro libertate*.

O *sistema móvel de antielisão tributária* também pode contribuir para a resolução do problema de que a concepção de justiça tributária é cada vez mais *multidimensional*. A multidimensionalidade da concepção de justiça tributária é decorrente das funções exercida atualmente pelos tributos. Além de meios de financiamento das despesas públicas, os tributos são cada vez mais a contribuição indispensável a uma vida em comunidade organizada, que tem por objetivo principal o financiamento do custo dos direitos fundamentais.²¹⁵

O grau de policentricidade das lides tributárias é muito maior hoje do que era antigamente. Este agravamento do grau de policentricidade torna o juiz ordinário cada vez menos apto a dar a última palavra nos casos difíceis de elisão tributária, o que causa o enfraquecimento das funções do direito, como a *resolução de conflitos*, a *orientação dos comportamentos* e a *legitimação e organização do poder social*.

A título elucidativo, a policentricidade é uma doutrina que foi desenvolvida com o propósito de demonstrar quais seriam os limites do juiz ordinário para conhecer e julgar lides com vários centros de relações. Uma lide seria policêntrica toda vez que incluísse uma grande e complicada rede de relações interdependentes,

²¹⁴ LOSANO, 2002, p. 225-259.

²¹⁵ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 20. ed. Köln: Otto Schmidt, 2010. KAPLOW, Louis. *The theory of taxation and public economics*. Princeton: Princeton University Press, 2011. BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 16. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2013.

a ponto que a mudança de um fator por outro produziria uma incalculável série de alterações a outros fatores. Estas relações teriam centros interativos em que diferentes partes interagiriam umas com as outras para resolver os seus problemas através de negociações, trocas ou outros meios — o que não incluiria, a rigor, a jurisdição ordinária.²¹⁶

²¹⁶ MASHAW, Jerry L. The management side of due process: some theoretical and litigation notes on the assurance of accuracy, fairness and timeliness in the adjudication of social welfare claims. *Cornell Law Review*, 1974. FULLER, Lon L. The forms and limits of adjudication. *Harvard Law Review*, v. 92, n. 2, 1978. KING, Jeff. The pervasiveness of polycentricity. *Public Law*, 2008.

CONCLUSÃO

§ 1 Da crise do paradigma da elisão tributária

- 1.1 De acordo com a teoria dos paradigmas, o progresso científico não é processo cumulativo que evolui por meio da sucessão de fenômenos de adição ou correção de teorias, mas processo não cumulativo que evolui por meio da sucessão de fenômenos de substituição ou superação de teorias. Com base na história da ciência, o processo não cumulativo que define o conceito de progresso científico tem três fases, denominadas fase pré-paradigmática, fase paradigmática e fase pós-paradigmática.
- 1.2 Se é certo que a teoria dos paradigmas é aplicável às ciências naturais, não é menos certo que é aplicável às ciências sociais. No caso da ciência do direito, pesam a favor de sua recepção *um argumento de natureza epistemológica e outro argumento de natureza ideológica*. O argumento de natureza epistemológica repousa sobre a *ideia de auto-referência do sistema jurídico*: o sistema jurídico é que produz e reproduz o próprio sistema. Por outro lado, o argumento de natureza ideológica repousa sobre a *ideia de incomensurabilidade das teorias jurídicas*: as teorias jurídicas não compartilham uma medida comum para sua comparação.
- 1.3 Em face do particularismo da ciência do direito, os autores de teoria do direito que são a favor da recepção da teoria dos paradigmas sugerem a *reinterpretação dos elementos da matriz disciplinar*. De acordo com a teoria dos paradigmas, a matriz disciplinar é o conjunto de premissas sobre *generalizações simbólicas, crenças partilhadas, exemplos de soluções e valores científicos*, que determinada comunidade científica pressupõe para reconhecer uma teoria como paradigma.
- 1.4 No caso da ciência do direito, a premissa sobre generalizações simbólicas deve ser substituída por uma premissa a respeito do *objeto de interpretação*; a premissa sobre crenças partilhadas, por uma premissa a respeito das *fontes do direito*; a premissa sobre exemplos de soluções, por uma premissa a respeito

dos *métodos de interpretação*; e a premissa sobre valores científicos, por uma premissa a respeito dos *valores jurídicos*.

- 1.5 A partir da conclusão de que a matriz disciplinar da ciência do direito é o conjunto de premissas sobre objeto de interpretação, fontes do direito, métodos de interpretação e valores jurídicos, a probabilidade do reconhecimento de teorias jurídicas como paradigmas da ciência do direito tributário é menor do que a probabilidade do reconhecimento de teorias jurídicas como paradigmas de outras áreas da ciência do direito.
- 1.6 A despeito do antagonismo de interesses entre fisco e contribuinte que está por trás do dissenso entre a teoria formalista do direito tributário e a teoria antiformalista do direito tributário, a codificação do direito tributário brasileiro que sucedeu à constitucionalização do sistema tributário nacional foram fatores externos que levaram a uma *matriz disciplinar*.
- 1.7 Na matriz disciplinar do direito tributário, o objeto de interpretação era a *norma tributária*; a fonte do direito, a *lei*; o método de interpretação, o *argumento sistemático*; e, finalmente, o valor jurídico, a *segurança*.
- 1.8 Com base na matriz disciplinar, a ciência do direito tributário brasileiro reconheceu gradativamente força persuasiva comparativamente maior para a *teoria formalista da elisão tributária*, que passou a ser assimilada como teoria bem sucedida até adquirir o status de *paradigma científico da elisão tributária*.
- 1.9 De acordo com o paradigma científico, o *fenômeno jurídico da elisão tributária* era toda e qualquer ação que evitava, reduzia ou retardava a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador por meio de atos ou negócios jurídicos sem presença de simulação absoluta ou relativa com base na lacuna da lei.
- 1.10 Dentre os elementos da matriz disciplinar, o paradigma científico da elisão tributária desenvolveu seus modelos cognitivos e normativos principalmente com base no *princípio da legalidade tributária*.
- 1.11 O paradigma científico da elisão tributária pressupõe que o princípio da legalidade tributária é norma de competência negativa que proíbe interferências

do estado *no direito fundamental à liberdade econômica*. A liberdade econômica é liberdade negativa que garante alternativas de ação para o particular no exercício do livre desenvolvimento da personalidade. Dentre as várias alternativas de ação asseguradas pela liberdade econômicas, destacam-se as oportunidades de investir, de poupar e de consumir sem a incidência de tributos que são criadas por lacuna da lei.

- 1.12 A partir da codificação da cláusula geral que atribuiu competência para a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador, a ciência do direito tributário brasileiro passou a desconfiar não só dos modelos cognitivos, mas também dos modelos normativos do paradigma científico da elisão tributária.
- 1.13 A teoria antiformalista da elisão tributária ataca o paradigma científico de elisão tributária com base em ponto de vista interpretativo da cláusula geral de antielisão tributária que atribuiu competência para a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador na presença de *abuso de direito* ou de *substância sobre a forma*.
- 1.14 Os juristas que são a favor do ponto de vista interpretativo da teoria antiformalista presumem que o princípio jurídico da capacidade contributiva e respectivos valores jurídicos da igualdade, da justiça e da solidariedade têm prioridade absoluta sobre os demais princípios e valores jurídicos do sistema tributário brasileiro.
- 1.15 Em resposta à teoria antiformalista, a teoria formalista da elisão tributária articula o paradigma científico da elisão tributária com base em ponto de vista interpretativo da cláusula geral de antielisão tributária que reafirma a competência da autoridade administrativa para desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária na presença de *simulação absoluta ou relativa*.
- 1.16 Na ciência do direito tributário brasileiro, os juristas que são a favor da teoria formalista presumem que o princípio jurídico da legalidade tributária e respectivos valores da segurança, da liberdade e da propriedade têm hierarquia

absoluta sobre os demais princípios e valores jurídicos do sistema tributário brasileiro.

- 1.17 A disputa entre teorias concorrentes que sucedeu a codificação da cláusula geral de antelusão tributária remeteu a ciência do direito tributário brasileiro a vários dilemas, como a *relação entre o direito privado e o direito tributário*.
- 1.18 A norma geral de direito tributário que dispõe sobre a relação entre o direito privado e o direito tributário é veiculada por um dispositivo jurídico que parece conduzir inicialmente a interpretação e aplicação do direito tributário para o *princípio da prioridade do direito privado e respectiva primazia do argumento conceitual*.
- 1.19 O argumento conceitual é um dos tipos de argumento sistemático, que remete a interpretação e aplicação do direito para as premissas de que os *enunciados são partes das leis* e de que *as leis são partes do sistema jurídico*.
- 1.20 A primazia do argumento conceitual pressupõe que a ideia de sistema do sistema tributário baseia-se na *ideia de sistema da jurisprudência dos conceitos*. Na ideia de sistema da jurisprudência dos conceitos, as qualidades de ordem e de unidade do sistema são traduzidas como a concatenação de todas as proposições jurídicas para formarem um sistema de normas *logicamente claro, completo e consistente*.
- 1.21 A primazia do argumento sistemático implica o *princípio da prioridade do direito privado*, que dispõe no sentido de que o intérprete tem o dever de atribuir o sentido original para os institutos, os conceitos e as formas de direito privado.
- 1.22 Na interpretação e aplicação do direito tributário, o princípio da prioridade do direito privado desdobra-se nas ideias de separação entre direito e economia, de exclusividade da lei como fonte do direito e de prioridade da forma sobre a substância. Na hipótese de conflito de princípios jurídicos, o princípio da prioridade do direito privado atribui o dever do intérprete dar *a priori* maior peso para o princípio da legalidade tributária.
- 1.23 Por outro lado, a norma geral de direito tributário que dispõe sobre a relação entre direito privado e direito tributário é veiculada por dispositivo jurídico que

parece conduzir a interpretação e aplicação do direito tributário também para o *princípio da autonomia do direito tributário e respectiva primazia do argumento teleológico-valorativo*.

- 1.24 O argumento teleológico-valorativo é o tipo de argumento que remete a interpretação e aplicação do direito para a premissa de que as normas são decisões do legislador que devem promover fins e objetivos.
- 1.25 A primazia do argumento teleológico-valorativo pressupõe que a ideia de sistema do sistema tributário baseia-se na *ideia de sistema da jurisprudência dos interesses*. Na ideia de sistema da jurisprudência dos interesses, as qualidades de ordem e de unidade do sistema traduzem a *ideia de sistema como ordem de decisões de conflitos*.
- 1.26 A primazia do argumento teleológico-valorativo implica o *princípio da autonomia do direito tributário*, que dispõe no sentido de que a norma tributária não remete o intérprete necessariamente para o sentido original dos institutos, dos conceitos e das formas de direito privado.
- 1.27 Na interpretação e aplicação do direito tributário, o princípio da autonomia do direito tributário desdobra-se nas ideias de fusão do direito e da economia, de jurisprudência como fonte do direito, de primazia da substância sobre a forma e de ilicitude do fenômeno da elisão tributária. No caso de conflito de princípios jurídicos, o princípio da autonomia do direito tributário atribui o dever do intérprete de dar *a priori* peso maior para o princípio jurídico da capacidade contributiva.
- 1.28 Entretanto, a norma geral de direito tributário que dispõe sobre a relação entre o direito privado e o direito tributário no sistema jurídico brasileiro não pode mais conduzir a interpretação e aplicação do direito tributário para a primazia, mas apenas para a *concorrência entre argumentos interpretativos*, de acordo com a teoria sistemática do direito tributário.
- 1.29 A teoria da argumentação jurídica sustenta que o intérprete pode interpretar os dispositivos com base em três categorias de argumentos: (a) *argumentos*

linguísticos; (b) argumentos sistemáticos; e (c) argumentos teleológico-valorativos.

- 1.30 Todavia, is argumentos linguísticos não têm prioridade sobre os argumentos sistemáticos; que, por sua vez, não têm prioridade sobre argumentos teleológicos-valorativos; que, por sua vez, não têm prioridade sobre argumentos linguísticos.
- 1.31 A concorrência entre argumentos interpretativos para a interpretação e aplicação do direito tributário pressupõe que a ideia de sistema do direito tributário baseia-se na *ideia de sistema da jurisprudência dos valores*. Na ideia de sistema da jurisprudência dos valores, as qualidades de ordem e de unidade do sistema traduzem a *ideia de sistema como ordem de princípios*.
- 1.32 A concorrência entre argumentos interpretativos para a interpretação e aplicação do direito tributário implica o *princípio da prioridade dos direitos fundamentais*, no sentido de que a norma tributária até pode remeter o intérprete a sentido não original dos institutos, dos conceitos e das formas de direito privado, *mas na medida dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais, à luz do princípio da proporcionalidade*.
- 1.33 Na interpretação e aplicação do direito tributário, o princípio da prioridade dos direitos fundamentais dispõe que os princípios da segurança e da igualdade concorrem entre si, não valem sem exceção, podem entrar em contradição ou oposição e ostentam o seu sentido próprio numa combinação de complementação e de restrição recíprocas na medida das possibilidades fáticas e jurídicas.
- 1.34 A despeito de pressupor outra relação entre o direito privado e o direito tributário no sistema jurídico brasileiro, a teoria antiformalista da elisão tributária concorda com a teoria formalista da elisão tributária que a *lacuna aparente da lei tributária* constitui a fonte da posição jurídica do particular de evitar, reduzir ou retardar a obrigação tributária por meio de atos ou negócios jurídicos antes da ocorrência do fato gerador.

- 1.35 Em vez da mera articulação, a teoria dos paradigmas afirma que a transição do paradigma em crise para o novo paradigma na fase pós-paradigmática é processo não cumulativo que evolui até à substituição ou superação de teorias. No caso particular da elisão tributária, o novo paradigma poderá ocupar um nível mais elevado do que o velho paradigma e sintetizar teorias de nível inferior como as teorias concorrentes da fase pós-paradigmática.
- 1.36 No intercâmbio dialético de teorias incomensuráveis, a força persuasiva das teorias concorrentes pode ser medida conforme a *ideia de coerência do sistema jurídico*. De uma maneira geral, a ideia de coerência do sistema jurídico mede a força persuasiva de uma teoria com base em quatro critérios: *compreensividade, funcionalidade, conectividade e sustentabilidade*.
- 1.37 De acordo com os quatro critérios, a força persuasiva de uma teoria que propõe modelos cognitivos e normativos do fenômeno jurídico da elisão tributária com base na teoria antiformalista do direito tributário, bem como a força persuasiva de uma teoria que propõe modelos cognitivos e normativos do fenômeno jurídico da elisão tributária com base na teoria formalista do direito tributário, são comparativamente menores do que a força persuasiva de uma teoria que propõe modelos cognitivos e normativos do fenômeno jurídico da elisão tributária com base na *teoria sistemática do direito tributário*.
- 1.38 De uma maneira geral, a teoria sistemática do direito tributário é caso particular da teoria sistemática do direito que dedica esforços para superar, de um lado, a *teoria formalista do direito tributário e respectivo princípio da prioridade* do direito privado e, de outro, a *teoria antiformalista do direito tributário e respectivo princípio da autonomia do direito tributário*, com base em proposta de integração da teoria dos direitos fundamentais, teoria da justiça e teoria da argumentação, na ordenação e sistematização do direito tributário.
- 1.39 A partir da premissa de que a ideia de sistema do direito tributário baseia-se na ideia de sistema da jurisprudência dos valores no sentido de ordem de princípios jurídicos, a teoria sistemática do direito tributário infere que o direito tributário é sistema jurídico orientado não só a princípios formais, como o *princípio da legalidade tributária*, mas também a princípios materiais, como o

princípio da capacidade contributiva, que devem ser interpretados e aplicados na medida das possibilidades fáticas e jurídicos à luz do princípio da proporcionalidade.

§ 2. Dos elementos para uma teoria sistemática da elisão tributária

- 2.1 A teoria sistemática da elisão tributária reconhece que a lacuna aparente da lei tributária constitui a *fonte em sentido débil* do fenômeno jurídico da elisão tributária, no sentido de toda e qualquer ação que evita, reduz ou retarda a obrigação tributária por meio de atos ou negócios jurídicos antes da ocorrência do fato gerador. De uma maneira geral, a fonte em sentido débil do fenômeno jurídico da elisão tributária pode ser deduzida com base no argumento de lógica jurídica segundo o qual *uma ação é permitida, se não for proibida ou obrigatória*.
- 2.2 Em filosofia e teoria do direito, a *permissão é forte* toda vez que for consequência de uma norma, ao passo que a *permissão é fraca* toda vez que não for consequência de uma norma. Ao contrário da *permissão fraca*, que produz razões segundo as quais a ação é permitida porque não seria proibida ou obrigatória, a *permissão forte* produz razões segundo as quais a ação é permitida porque as razões pelas quais seria proibida ou obrigatória estariam excluídas *a priori*.
- 2.3 Além da fonte em sentido débil, a teoria sistemática da elisão tributária propõe que o fenômeno jurídico da elisão tributária tem uma *fonte em sentido forte*. O fenômeno jurídico da elisão tributária encontra sua fonte em sentido forte no *direito fundamental da liberdade fiscal*, que pode ser inferido por analogia a partir do direito geral de liberdade da ação com base na *abertura material dos direitos fundamentais*.
- 2.4 De acordo com a abertura material dos direitos fundamentais, o catálogo dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais não exclui *a priori* outros direitos, liberdades e garantias fundamentais decorrentes do regime, dos

princípios e dos tratados internacionais, denominados *direitos fundamentais não enumerados*.

- 2.5 Visto que o catálogo dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais não exclui *a priori* outros direitos, liberdades e garantias decorrentes do regime, dos princípios e dos tratados internacionais, a abertura material dos direitos implica o dever do intérprete de levar em consideração o fato de que a *omissão* não pode causar *a priori* lacuna no catálogo dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais.
- 2.6 No direito constitucional brasileiro, o uso do argumento *a simili* para o preenchimento do espaço jurídico vazio decorrente da omissão do catálogo dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais pode implicar, às vezes, a *inferência por analogia* de direito fundamental não enumerado. A inferência por analogia contrói uma ponte entre o *ser* (no caso, o direito fundamental não enumerado) e o *dever ser* (no caso, o regime, os princípios e os tratados internacionais).
- 2.7 O direito constitucional brasileiro transplantou a abertura material dos direitos fundamentais do direito constitucional norte-americano, que dispõe na *Ninth Amendment* que “A enumeração na Constituição de certos direitos não pode ser construída para negar outros direitos retidos pelo povo” (“*The enumeration in the Constitution, of certain rights, shall not be construed to deny or disparage others retained by the people*”).
- 2.8 No direito constitucional norte-americano, vários elementos podem servir de base para a inferência analógica de direitos fundamentais não enumerados com base na abertura material dos direitos fundamentais: (i) os direitos, liberdades e garantias fundamentais que o *Bill of Rights* reconhece expressamente; (ii) as leis de direito interno ou comparado que reconhecem expressamente o direito fundamental não enumerado; (iii) os precedentes de direito interno ou comparado que reconhecem expressamente o direito fundamental não enumerado; e (iv) a tradição de direito interno ou comparado que reconhece expressamente o direito fundamental não enumerado.

- 2.9 Ao contrário do direito constitucional norte-americano, o direito constitucional brasileiro prevê que o regime, os princípios e os tratados internacionais são elementos que podem servir de base para a inferência analógica de direitos fundamentais não enumerados.
- 2.10 Todavia, o regime, os princípios e os tratados internacionais são enumerados *exemplificativamente* como elementos constitutivos da abertura material dos direitos fundamentais.
- 2.11 Contudo, a força persuasiva das inferências analógicas de direitos fundamentais não enumerados com base outros elementos *é menor* do que a força persuasiva das inferências analógicas de direitos fundamentais não enumerados com base nos elementos do regime, dos princípios e dos tratados internacionais.
- 2.12 No que diz respeito aos princípios que podem servir de base para a inferência por analogia de direitos fundamentais não enumerados, os autores de direito constitucional brasileiro apontam os *princípios fundamentais da ordem constitucional*. Dentre os princípios fundamentais da ordem constitucional, destacam o *princípio da dignidade da pessoa humana*, sob o argumento de que os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais, na realidade, são posições jurídicas que decorrem do princípio da dignidade da pessoa humana.
- 2.13 Em sua dimensão ontológica, o princípio da dignidade da pessoa humana remete aos *valores fundamentais da autonomia e da autodeterminação*, que nucleiam o suporte fático do *direito geral de liberdade de ação*.
- 2.14 A exemplo de outros valores fundamentais, os valores fundamentais da autonomia e da autodeterminação que nucleiam o suporte fático do direito geral de liberdade de ação podem exigir a inferência analógica de novo direito, liberdade ou garantia fundamental, toda vez que o novo direito, liberdade ou garantia fundamental servir para sua proteção ou promoção.
- 2.15 Na relação jurídica de direito tributário, a projeção dos valores da autonomia e da autodeterminação para além do núcleo essencial do direito geral de liberdade de ação ocorre por meio do *princípio do estado fiscal*. De acordo

com este princípio, o uso privado da propriedade constitui a base de organização do estado de direito, que depende da arrecadação de tributos para o financiamento de suas despesas.

- 2.16 Na constituição financeira do estado, o princípio do estado fiscal implica *uma economia livre de mercado*, que divide o trabalho entre estado e sociedade por meio de arranjos políticos-econômicos. Nos arranjos políticos-econômicos do estado fiscal, a política é reservada para o estado, enquanto a economia é reservada para a sociedade.
- 2.17 Todavia, a sociedade, ao mesmo tempo que reivindica liberdades econômicas, nega a soberania do estado para o confisco da propriedade. De maneira que, em vez da expropriação do patrimônio, o estado passa a ser financiado com respeito às liberdades individuais por meio da transferência de recursos da sociedade.
- 2.18 Na transferência de recursos da sociedade, o tributo é o preço da liberdade que deve ser pago com base na sua autolimitação. Da autolimitação da liberdade, nasce a lei formal, que deve prescrever, de forma expressa, casuística, completa e exclusiva, os efeitos dos atos ou negócios jurídicos para a relação jurídica de direito tributário. É a denominada *liberdade fiscal*.
- 2.19 A teoria da multidimensionalidade dos direitos fundamentais dispõe que os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais têm duas dimensões. A primeira é a *dimensão subjetiva*, que atribui para o titular um ou mais interesses juridicamente tutelados por meio de direitos públicos subjetivos. A segunda é a *dimensão objetiva*, que irradia efeitos sobre o direito público e o direito privado como ordem objetiva de valores com estrutura normativa de princípio jurídico.
- 2.20 Além de reconhecer a função exercida pelos direitos, liberdades e garantias fundamentais de proteção da esfera da liberdade contra violações do poder público, o tribunal constitucional alemão declarou que os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais estruturam uma *ordem objetiva de valores*. Esta ordem objetiva de valores irradia efeitos sobre todo o sistema jurídico e conforma toda e qualquer decisão legislativa, administrativa ou judicial,

inclusive em matéria de direito privado, com estrutura normativa de princípio jurídico.

- 2.21 Em face da sua dupla fundamentalidade, os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais conformam as decisões legislativas, administrativas e judiciais por meio da atribuição de sentidos conforme para as normas jurídicas de direito infraconstitucional.
- 2.22 O tribunal constitucional alemão decidiu que os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais estruturam uma ordem objetiva de valores que devem ser promovidos na maior medida possível nas decisões legislativas, administrativas e judiciais por meio dos deveres de proteção.
- 2.23 A exemplo de outros direitos fundamentais, o direito fundamental da liberdade fiscal tem uma dimensão objetiva que irradia efeitos sobre o direito público e o direito privado como um valor objetivo com estrutura normativa de princípio jurídico, que se desdobra em deveres que vinculam a legislação, a jurisdição e a administração, como os deveres de interpretação conforme e de proteção.
- 2.24 No caso do dever de interpretação conforme, o intérprete cumpre este dever, quando atribui sentidos *necessários*, e não cumpre este dever, quando atribui sentidos *impossíveis*, para as restrições legislativas da liberdade fiscal.
- 2.25 De uma maneira geral, o intérprete cumpre o dever de interpretação conforme por meio da atribuição de sentidos *necessários*, toda vez que concluir que as normas de antelusão tributária não proíbem *a priori* a prática de relações econômicas neutras, inclusive por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador.
- 2.26 De forma diametralmente oposta, o intérprete descumpra o dever de interpretação conforme por meio da atribuição de sentidos *impossíveis*, toda vez que concluir que as normas de antelusão tributária proíbem *a priori* a prática de relações econômicas neutras, inclusive por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador.

- 2.27 Nos casos difíceis de elisão tributária, o dever de interpretação conforme atribui uma prioridade *prima facie* para o direito fundamental da liberdade fiscal, no sentido de que as soluções favoráveis à capacidade contributiva dependem do cumprimento de ônus argumentativo maior. Em casos de empate argumentativo, a prioridade *prima facie* que o dever de interpretação conforme atribui para o direito fundamental da liberdade fiscal exige razões menos fortes para soluções favoráveis à liberdade fiscal, com base no princípio do *in dubio pro libertate*.
- 2.28 Além do dever de interpretação conforme, o direito fundamental da liberdade fiscal tem uma dimensão objetiva que irradia efeitos sobre o direito público e o direito privado como um valor objetivo com estrutura normativa de princípio jurídico que se desdobra em *deveres de proteção*.
- 2.29 Dentre os deveres de proteção da liberdade fiscal, destacam-se as *limitações constitucionais ao poder de tributar*, como os princípios da legalidade tributária, da irretroatividade tributária, da anterioridade tributária e, finalmente, da proibição do confisco.
- 2.30 No caso do princípio da legalidade tributária, o dever de proteção da liberdade fiscal é operado por meio da promoção do estado ideal de coisas de que a lei formal deve prescrever, de forma expressa, casuística, completa e exclusiva, os efeitos dos atos ou negócios jurídicos, para a relação jurídica de direito tributário.
- 2.31 Além de proteger a liberdade fiscal por meio da garantia de que a *obrigação tributária deve nascer a partir da ocorrência do fato gerador*, este estado ideal de coisas protege a liberdade fiscal por meio da garantia de que *não há obrigação tributária se o tipo não for realizado*, que equivale à regra da proibição da analogia.
- 2.32 No quadro das liberdades fundamentais, a liberdade fiscal é *liberdade negativa*, que garante alternativas de ação. Particularmente, as alternativas de ação que as liberdades negativas asseguram são *permissões de fazer ou de não fazer algo*. No caso particular da liberdade fiscal, o algo permitido a fazer ou a não fazer é a *prática de relações econômicas neutras na maior medida possível*.

- 2.33 Portanto, a liberdade fiscal tem suporte fático ilimitado que permite a prática de relações econômicas neutras na maior medida possível, *inclusive por meio de atos ou negócios jurídicos que evitem, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador.*
- 2.34 De acordo com a teoria dos direitos fundamentais, os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais são normas com estrutura de princípio jurídico, pois prescrevem deveres *prima facie* que devem ser cumpridos na medida das possibilidades fáticas e jurídicas à luz do princípio da proporcionalidade. Como a estrutura normativa de princípio jurídico atribui suporte fático ilimitado para os direitos, liberdades e garantias fundamentais, eles podem entrar em conflito com outros valores do sistema jurídico.
- 2.35 A partir da premissa de que nem todas as formas de ação do suporte fático dos direitos fundamentais são dignas de tutela jusfundamental, a teoria interna dos direitos fundamentais argumenta que os suportes fáticos têm limites *a priori*. São os denominados *limites imanes*, que decorrem da interpretação de cada direito, liberdade e garantia fundamental.
- 2.36 Ao contrário da teoria interna, a teoria externa dos direitos fundamentais argumenta que os suportes fáticos têm limites *a posteriori*. São as denominadas *restrições legislativas*, que decorrem das leis restritivas dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais.
- 2.37 As restrições legislativas dos direitos fundamentais encontram seu fundamento de validade jurídica em dois tipos de cláusulas de reserva. O primeiro tipo de cláusula de reserva é aquele previsto de forma expressa pela norma de direito fundamental. O segundo tipo de cláusula de reserva é aquele previsto de forma tácita pela norma de direito fundamental.
- 2.38 Em matéria de liberdade fiscal, o direito tributário comparado observa que o contribuinte que pratica relações econômicas neutras por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador pode causar efeitos drásticos para a distribuição justa dos encargos tributários.

- 2.39 Em resposta a esta anomalia, sistemas tributários desenvolvidos intervêm na posição jurídica do particular de praticar relações econômicas neutras por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador com base em restrições legislativas e judiciais.
- 2.40 Geralmente os sistemas tributários do *civil law* intervêm na posição jurídica do particular de praticar relações econômicas neutras por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador com base em restrições legislativas, enquanto os sistemas tributários do *common law* intervêm na posição jurídica do particular de praticar relações econômicas neutras por meio de atos ou negócios jurídicos que evitam, reduzem ou retardam a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador com base em restrições judiciais.
- 2.41 No sistema jurídico brasileiro, o direito fundamental da liberdade fiscal tem estrutura normativa de princípio jurídico que atribui o dever da legislação, da administração e da jurisdição de promover um estado ideal de coisas que deve ser cumprido na medida das possibilidades fáticas e jurídicas à luz do princípio da proporcionalidade. Dentre as possibilidades fáticas e jurídicas do direito fundamental da liberdade fiscal, destacam-se os princípios de justiça fiscal que distribuem os encargos tributários em uma sociedade de recursos escassos com interesses diversos e antagônicos conforme os valores da igualdade, justiça e solidariedade.
- 2.43 Um dos princípios de justiça fiscal que distribuem os encargos tributários em uma sociedade de recursos escassos com interesses diversos e antagônicos conforme os valores da igualdade, justiça e solidariedade é o *princípio jurídico da capacidade contributiva*. De acordo com este princípio, que constitui uma cláusula de reserva tácita do direito fundamental da liberdade fiscal, a legislação, a administração e a jurisdição têm o dever de promover o estado ideal de coisas de que pagar tributos é dever fundamental que deve ser cumprido segundo a força econômica do particular na maior medida possível.

- 2.44 Com base no princípio da capacidade contributiva, o sistema tributário brasileiro dispõe *restrições legislativas da liberdade fiscal* através de formulações de previsões normativas rígidas (*regras específicas de antielisão tributária*) e pauta carecida de preenchimento valorativo (*cláusula geral de antielisão tributária*). Enquanto a primeira técnica legislativa promove o *valor da justiça geral* que está por trás do *princípio da legalidade tributária*, a segunda técnica legislativa promove o *valor da justiça particular* que está por trás do *princípio da capacidade contributiva*.
- 2.45 Embora a cláusula geral de antielisão tributária veicule restrição legislativa da liberdade fiscal que neutralize os efeitos contingentes das regras específicas, é pauta carecida de preenchimento valorativo que atribui discricionariedade em sentido forte para a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos segundo a *tendência individualizadora do princípio da justiça*.
- 2.46 Na fase pós-paradigmática da elisão tributária, a discricionariedade em sentido forte que a cláusula geral de antielisão tributária atribuiu para a autoridade administrativa levou à desconsideração de atos ou negócios jurídicos ora por abuso de direito, ora por substância sobre forma, ora por simulação absoluta, ora por simulação relativa.
- 2.47 A cláusula geral de antielisão tributária não prevê as condições em que a legalidade tributária ou a capacidade contributiva terá prioridade uma sobre a outra no caso de conflito. Em face do déficit normativo, a teoria antiformalista da elisão tributária argumenta que a autoridade administrativa tem competência para desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador na presença de *abuso de direito ou substância sobre a forma*. De forma diametralmente oposta, a teoria formalista da elisão tributária argumenta que a autoridade administrativa tem competência para desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador na presença de *simulação absoluta ou simulação relativa*.

- 2.48 Ao invés da cláusula geral, a técnica legislativa que pode neutralizar os efeitos contingentes das regras específicas de antielisão tributária sem negar a tendência generalizadora do princípio da justiça nas restrições legislativas da liberdade fiscal é o sistema móvel.
- 2.48 No viés de técnica legislativa, o *sistema móvel de antielisão tributária* é a terceira via possível entre as regras específicas de antielisão tributária e a cláusula geral de antielisão tributária, que pode reduzir a discricionariedade da administração e da jurisdição por meio de vinculação a princípios ou valores dispostos pela legislação *ex ante facto*.
- 2.49 O sistema móvel é *aberto*, no sentido de que o juiz pode tomar em consideração princípios; mas não é *livre*, no sentido que os princípios devem estar fixados previamente pela lei.
- 2.50 O ponto de partida dos sistemas móveis é o *direito comparado*, a partir do qual são extraídos os princípios e os valores orientados à justiça que regulam a matéria. Após, é formulada a *previsão normativa móvel*, que coloca à disposição do juiz não somente um princípio ou valor orientado à justiça, mas *vários princípios ou valores orientados à justiça* com aptidão para decidir o caso. Os princípios e os valores que são fixados previamente pelo legislador para regular a matéria jurídica têm *mesmo peso*, o que significa que os sistemas móveis podem ser adaptados às peculiaridades do caso.
- 2.51 Visto que os sistemas móveis guiam a discricionariedade do juiz nos casos-limite por meio de princípios ou de valores orientados à justiça fixados previamente pelo legislador, podem reduzir a discricionariedade que caracteriza a interpretação e aplicação das restrições legislativas da liberdade fiscal.
- 2.52 As regras específicas de antielisão tributária e a cláusula geral de antielisão tributária poderiam ser complementadas por um *sistema móvel de antielisão tributária*, que mediará com vantagem a justiça geral e a justiça particular na formulação das restrições legislativas da liberdade fiscal.
- 2.53 O *sistema móvel de antielisão tributária* pode ter como ponto de partida *princípios ou valores* que estariam por trás de uma ou mais restrições

legislativas ou judiciais da liberdade fiscal do *direito comparado*, tais como o *abuso do direito* e a *substância sobre a forma* — desde que conformados por princípios ou valores constitucionais.

- 2.54 O próximo passo seria a formulação da previsão normativa móvel, que colocaria à disposição do juiz não apenas um princípio ou valor orientado à justiça, mas vários princípios ou valores orientados à justiça com aptidão de decidir o caso concreto. Os princípios ou valores fixados previamente pelo legislador para regular a luta contra elisão tributária teriam o mesmo peso, o que permitiria a adaptação da norma às peculiaridades do caso concreto.

REFERÊNCIAS

AARNIO, Aulis. Paradigms in legal dogmatics towards a theory of change and progress in legal science. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed). **Theory of legal science**. Dordrecht et al. D. Reidel, 1983.

_____. **The rational as reasonable**. Dordrecht: Springer, 1987.

_____. **Essays on the doctrinal study of law**. Dordrecht et al.; Springer, 2011.

AARNIO, Aulis; VALDÉS, Ernesto Garzón; UUSITALO, Jyrki (Org.) **La normatividad del derecho**. Barcelona: Gedisa, 1997.

ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 192, set. 2011.

ALEXY, Robert. **Theorie der Grundrechte**. 6. ed. Berlin: Suhrkamp, 1986.

_____. **Theorie der Juristischen Argumentation**. 7. ed. Berlin: Suhrkamp, 1983.

_____. Die Institutionalisierung der Menschenrechte in demokratischen Verfassungsstaat. GOSEPATH, Stephan; LOHMANN, Georg (Hrsg.). **Philosophie der Menschenrechte**. 5. ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1998.

_____. The special case thesis. **Ratio Juris**, London: Blackwell, v. 12, n. 4, dez. 1999.

_____. Constitutional rights, balancing and rationality. **Ratio Legis**, London: Blackwell, v. 16, n. 2, jun. 2003.

AMARAL, Gustavo da Silva. **Elisão fiscal e norma geral antielisiva**. Porto Alegre: IOB-Thomson, 2004.

AMATUCCI, Andrea. La funzione antiabuso dell'interpretazione del Diritto Tributario. **Diritto e Pratica Tributaria**, Milano: CEDAM, n. 5, 2012.

ANDRADE, José Carlos Vieira. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2012.

ATIENZA, Manoel. **El derecho como argumentación**. Barcelona: Ariel, 2006.

_____. **Curso de argumentación jurídica**. Madrid: Editorial Trotta, 2013.

ATYIAH, P.S.; SUMMERS, R.S. **Form and substance in anglo-american law**. New York: Clarendon Paperbacks, 1987.

AULT, Hugh J.; ARNOLD, Brian J. (Ed.) **Comparative income taxation**. 3. ed. Hague et al.; Kluwer, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. São Paulo: Malheiros, 2003.

AVI-YONAH, Reuven S. The three goals of taxation. **Tax Law Review**, New York: New York University School of Law, ano 60, n. 1, 2006.

AVI-YONAH, Reuven; SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. **Global perspectives on income taxation law**. New York: Oxford University Press, 2011.

BALDUS, Manfred. **Die Einheit der Rechtsordnung**. Berlin: Duncker und Humblot, 1995.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1970.

BARASSI, Marco. Comparazione giuridica e studio del Diritto Tributario Straniero. UCKMAR, Victor (A cura di). **Diritto Tributario Internazionale**. Milano: CEDAM, 2005.

BARRETO, Aires F. Liberdade de contratar e tributação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 44, ano 12, abr./jun. 1988.

BARTH, Rainer. **Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht**. Berlin: Duncker und Humblot, 1996.

BASSANI, Mauro; MATTEI, Ugo (Ed.). **Comparative Law**. Cambridge: Cambridge University Press, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BECKER, Enno. **Die Reichsabgabenordnung**. 7. ed. Berlin: Heymann, 1930.

BERLIN, Isaiah. **Four essays on liberty**. Oxford: Oxford University Press, 1969.

BIANCO, João Francisco. Norma Geral Antielisão. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Planejamento tributário e Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

BIRK, Dieter. Ordnungsmuster im Steuerrecht. Prinzipien, Maßstäbe und Strukturen. RÖDDER, Thomas; SPINDLER, Wolfgang; TIPKE, Klaus (Hrsg.). **Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag**. Köln: Schmidt (Otto), 2009.

_____. Ungerechte an der Steuergerechtigkeit. **Steuer und Wirtschaft**. Köln: Schmidt (Otto), 2011.

_____. **Steuerrecht**. 16. ed. München: C.F. Müller, 2013.

BLUMENSTEIN, Ernst. Die Steuer als Rechtsverhältnis. TESCHEMACHER, Hans (Hrsg.). **Festgabe für Georg von Schanz zum 75. Geburtstag.** Tübingen: Mohr Siebeck, 1928. v.2

_____. **System des Steuerrechts.** Zürich: Polygraphischer Verlag, 1945. v.1

BOBBIO, Norberto. **Dalla struttura alla funzione.** Roma: Editori Laterza, 2007.

BÖHMER, Peter. **Erfüllung und Umgehung des Steuertatbestandes.** Düsseldorf: Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer, 1958.

BOROWSKI, Martin. **Grundrechte als Prinzipien.** 2. ed. Baden-Baden: Nomos, 2007.

BOUVIER, Michel. **Introduction au Droit Fiscal Général et à la théorie de l'impôt.** 11. ed. Paris: LGDJ, 2012.

BROEKMAN, Jan M. Changes of paradigm in the law. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed). **Theory of legal science.** Dordrecht et. al.; D. Reidel, 1983.

BROWN, Karen B. (Ed.). **A comparative look at regulation of corporate tax avoidance.** Dordrecht et al.; Springer, 2012.

BUZZACCHI, Camilla. **La solidarietà tributaria.** Milano: Giuffrè, 2011.

BYDLINSKI, Franz. **Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff.** Wien et al.; Springer, 1991.

_____. **Grundzüge der Juristischen Methodenlehre.** 2. ed. Wien: Facultas, 2012.

_____. **System und Prinzipien des Privatrechts.** Wien: Verlag Österreich, 2013.

BYDLINSKI, Franz et al. **Das bewegliche System im Geltenden und Künftigen Recht.** Wien et al.; Springer, 1986.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. *Interpretação tributária: in dubio contra sacrificum.* **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará,** v. 33, n. 1, jan./jun. 2013.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Die Feststellung von Lücken im Gesetz.** 2. ed. Berlin: Duncker und Humblot, 1983a.

_____. **Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz.** 2. ed. Berlin: Duncker und Humblot, 1983b.

CANARIS, Claus-Wilhelm; LARENZ, Karl. **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**. 4. ed. Berlin et al.; Springer, 2013.

CANE, Peter. **Administrative Law**. 5. ed. New York: Oxford University Press, 2011.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional**. 3. ed. Almedina: Coimbra, 1993.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. Elisão e evasão fiscal. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**, Resenha Tributária: São Paulo, v. 13, 1988.

CARETTI, Paolo. **I diritti fondamentali**. Torino: Giappichelli, 2002.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. Da desconsideração de atos ou negócios jurídicos pela autoridade administrativa. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CAVALI, Marcelo Costenaro. **Cláusulas gerais antielusivas**. Coimbra: Almedina, 2006.

CIPOLLA, Giuseppe Maria. **La prova tra procedimento e processo tributario**. Milano: CEDAM, 2005.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COHEN-ELYA, Moshe; PORAT, Iddo. American balancing and German proportionality: the historical origins. **International Journal of Constitutional Law**, Oxford: Oxford University Press, v. 8, n. 2, 2010.

COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (Eds.). **The rule of law**. Dordrecht et al.; Springer, 2007.

COUZINET, Daniel. Die Prinzipientheorie der Grundrechte: Einführung, Strukturweise, Anwendung in der Fallbearbeitung. **Juristische Schulung**, München: C.H. Beck, v. 49, n. 7, jul. 2009.

CREMER, Wolfram. **Freiheitsgrundrechte**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2003.

CREZELIUS, Georg. **Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung**. Berlin et al.; Neue Wirtschafts-Briefe, 1983.

CUNNINGHAM, Noël B.; REPETTI, James R. Textualism and tax shelters. **Virginia Tax Review**, Charlottesville: University of Virginia School of Law, n. 24, 2004.

- DALY, Paul. **A theory of deference in administrative law**. Cambridge: Cambridge University Press, 2012.
- DAHLMAN, Christian; FETERIS, Eveline. **Legal argumentation theory**. Dordrecht et al.; Springer, 2013.
- D'AMATI, Nicola. **Teoria e critica del diritto tributario**. Milano: CEDAM, 2012.
- DEBOISSY, Florence. **La simulation en Droit Fiscal**. Paris: LGDJ, 1997.
- DE BROE, Luc. **International tax planning and prevention of abuse**. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2008.
- DEDEURWAEDER, Gilles. **Théorie de l'Interpretation et Droit Fiscal**. Paris: Dalloz, 2010.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a lei complementar n. 104 de 10 de Janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Planejamento tributário e Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.
- DIETLEIN, Johannes. **Die Lehre von den Grundrechtlichen Schutzpflichten**. 2. ed. Berlin: Duncker & Humblot, 2005.
- DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal**. Coimbra: Almedina, 2007.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. Lael: São Paulo, 1971.
- DRÜEN, Klaus-Dieter. Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung. **Steuer und Wirtschaft**. Köln: Schmidt (Otto), n. 2, 2008.
- _____. Systembildung und Systembindung im Steuerrecht. MELLINGHOFF, Rudolf (Hrsg.). **Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65**. Geburtstag. Köln: Schmidt (Otto), 2011a.
- _____. Über Theorien im Steuerrecht. TIPKE, Klaus (Hrsg.). **Festschrift für Joachim Lang zum 70**. Geburtstag. Köln: Schmidt (Otto), 2011b.
- _____. Verfassungskonforme Auslegung und Rechtsfortbildung durch die Finanzgerichte. **Steuer und Wirtschaft**. Köln: Schmidt (Otto), 2012.
- DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. Cambridge: Harvard University Press, 1976.
- ENDICOTT, Timothy A. O. **Vagueness in law**. New York: Oxford University Press, 2001.
- _____. **Administrative Law**. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 2011.

ENGISCH, Karl. **Einführung in das juristische Denken**. 11. ed. Stuttgart: Kohlhammer, 2010.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Edições Financeiras, 1964.

FANTOZZI, Augusto; MAMELI, Giovanni. The Italian abuse of law doctrine for taxation purposes. **Bulletin for International Taxation**, Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, n. 64, ago./set. 2010.

FARBER, Daniel A. **Retained by the people**. New York: Basic Books, 2007.

FERIA, Rita de la. Reverberation of legal principles: further thoughts on the development of an EU principle of prohibition of abuse of law. **Working Paper**, Oxford: Oxford University Centre of Business Taxation, v. 10, n. 21, 2010.

FETERIS, Eveline T. **Fundamentals of legal argumentation**. Dordrecht et. al.; Springer, 1999.

FLORES, Imer B.; HIMMA, Kenneth E. **Law, liberty and the rule of law**. Dordrecht et al.; Springer, 2013.

FLORSTEDT, Tim. Typusbegriffe im Steuerrecht. **Steuer und Wirtschaft**. Köln: Schmidt (Otto), 2007.

FLUME, Werner. **Steuerwesen und Rechtsordnung**. Göttingen: Otto Schwartz, 1952.

FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013.

FREEDMAN, Judith. GAAR as a process and the process of discussing the GAAR. **British Tax Review**. London: Sweet and Maxwell, n. 1, 2012.

FREITAS, Juarez. **Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Interpretação sistemática do Direito**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

FULLER, Lon L. The forms and limits of adjudication. **Harvard Law Review**, Cambridge: Harvard Law Review Association, v. 92, n. 2, 1978.

FURLAN, Anderson. **Elisão fiscal**. Coimbra: Almedina, 2007.

GAMBARO, Antonio; SACCO, Rodolfo. **Sistemi giuridici comparati**. 3. ed. Milano: Utet Giuridica, 2008.

GARBARINO, Carlo. Le basi teorici ed i metodi del Diritto Tributario Comparato. **Diritto Pubblico Comparato ed Europeo**. Torino: G. Giappichelli, 2004. v.3.

_____. An evolutionary approach to comparative taxation: methods and agenda for research. **American Journal of Comparative Law**, Michigan: American Society of Comparative Law, v. 57, n. 3, jul. 2009a.

_____. The development of a judicial anti-abuse principle in Italy. **British Tax Review**. London: Sweet and Maxwell, n. 2, 2009b.

GEIER, Deborah A. Interpreting tax legislation. **Florida Tax Review**. Gainesville: University of Florida College of Law, v. 8, n. 2, 1995.

GÉNY, François. O particularismo do direito fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: FGV, n. 20, abr./jun. 1950.

GERARDS, Janneke; SENDEN, Hanneke. The structure of fundamental rights and the European Court of Human Rights. **International Journal of Constitutional Law**, Oxford: Oxford University, v. 7, n. 4, out. 2009.

GEST, Guy. France. AULT, Hugh J.; ARNOLD, Brian J. (Ed.). **Comparative income taxation**. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2010.

GESTRI, Marco. **Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario**. Milano: Giuffrè, 2003.

GLENN, H. Patrick. **Legal traditions of the world**. 4. ed. Oxford: Oxford University Press, 2010.

GLORIUS-ROSE, Cornelia. **Gestaltungsmisbrauch und Steuerberatung**. Berlin: Erich Schmidt, 2005.

GODOI, Marciano Seabra de. A figura da "fraude à lei tributária" prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 68, maio, 2001.

_____. A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 79, abr. 2002.

GOLDSWORTHY, Jeffrey (Ed.). **Interpreting Constitutions**. New York: Oxford University Press, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GREENAWALT, Kent. **Law and objectivity**. New York: Oxford University Press, 1992.

GUASTINI, Riccardo. **Le fonti del diritto**. Milano: Giuffrè, 2010.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HACKER, Franz. Methodenlehre und Gewerblicher Rechtsschutz. **Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht**, München: C.H. Beck, v. 7, jul. 2004.

HACKING, Ian. Introductory essay. KUHN, Thomas. **The structure of scientific revolutions**. 4. ed. Chicago: University of Chicago Press, 2012.

HAGE, Jaap C. **Reasoning with rules**. Dordrecht: Kluwer, 2010.

HAGE, Jaap C.; VON DER PFORDTEN, Dietmar (Ed.). **Concepts in law**. Dordrecht et al.; Springer, 2010.

HANSSON, Bengt. Recent trends in the Philosophy of Science. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed.). **Theory of legal science**. Dordrecht et. al.; D. Reidel, 1983.

HART, Herbert. **The concept of law**. 2. ed. New York: Oxford University Press, 1997.

HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. **Grundlinien der Philosophie des Rechts**. Hamburg: Meiner, 2013.

HENSEL, Albert. **Steuerrecht**. Berlin: Julius Springer, 1933.

_____. **Zur Dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung"**. Berlin: Duncker und Humblot, 2013.

HEUN, Werner. **The Constitution of Germany**. Oxford: Hart, 2011.

HEY, Johanna. **Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem**. Köln: Schmidt (Otto), 2002.

_____. Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung. **Steuer und Wirtschaft**, Köln: Schmidt (Otto), n. 2, 2008.

_____. Grenzen steuerlicher Gestaltungsfreiheit. **Deutsches Steuerrecht**, München: C.H. Beck, n. 3, 2014.

HILL JR, Thomas. **Virtue, rules & justice**. Oxford: Oxford University Press, 2012.

HOFFMANN, Leonard. Tax avoidance. **British Tax Review**, London: Sweet and Maxwell, n. 2, 2005.

HOFFMANN-RIEM, Wolfgang. Grundrechtsanwendung unter Rationalitätsanspruch. **Der Staat**, Berlin: Duncker und Humblot, v. 43, 2004.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **The cost of rights**. New York: W.W. Norton & Company, 1999.

HEUN, Werner. Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht. SACKSOFSKY, Ute; WIELAND, Joachim (Hrsg.). **Von Steuerstaat zum Gebührenstaat**. Baden-Baden: Nomos, 2000.

HÜTTEMANN, Rainer (Hrsg.). **Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht**. Köln: Schmitt (Otto), 2010.

ISENSEE, Josef. Steuerstaat als Staatsform. STÖDTER, Rolf; THIEME, Werner (Hrsg.). **Festschrift für Hans Peter Ibsen zum Siebzigsten Geburtstag**. Tübingen: Mohr, 1977.

JACHMANN, Monika. **Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung**. Aachen: Shaker, 1996.

JIMÉNEZ, Adolfo Martín. Towards a homogeneous theory of abuse in EU direct tax law. **Bulletin for International Taxation**, Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, n. 66, abr./maio, 2012.

JONES, John Avery. Tax law: rules or principles. **Fiscal Studies**, London: Wiley Blackwell, v. 17, n. 3, 1996.

KANT, Immanuel. **Grundlegung zur Metaphysik der Sitten**. Berlin: Holzinger, 2013a.

_____. **Kritik der Praktischen Vernunft**. Berlin: Holzinger, 2013b.

KAPLOW, Louis. **The theory of taxation and public economics**. Princeton: Princeton University Press, 2011.

KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**. Tradução António Ulisses Cortes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

KING, Jeff. The pervasiveness of polycentricity. **Public Law**. London: Sweet & Maxwell, 2008.

KIRCHHOF, Paul. Steuerumgehung und Auslegungsmethoden. **Steuer und Wirtschaft**, Köln: Schmidt (Otto), n. 2, 1983.

_____. Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung. **Steuer und Wirtschaft**. Köln: Schmidt (Otto), 1996.

_____. Die Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht. **Steuer und Wirtschaft**. Köln: Schmidt (Otto), 2000.

_____. Der Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen. **Archiv des Öffentlichen Rechts**, Tübingen: Mohr Siebeck, v. 128, 2003.

_____. Die Freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung. **Steuer und Wirtschaft**. Köln: Schmidt (Otto), 2006.

_____. **Handbuch des Staatsrechts**. Heidelberg: C. F. Müller, v. 5, 2007.

KLATT, Matthias. Taking rights less seriously. **Ratio Juris**, London: Blackwell, v. 20, n. 4, dez. 2007.

_____. **Making the law explicit**. Oxford: Hart, 2008.

KÖTZ, Hein; ZWEIGERT, Konrad. **Einführung in die Rechtsvergleichung auf dem Gebiete des Privatrechts**. 3. ed. Tübingen: Mohr Siebeck, 1996.

KRAMER, Matthew H. **Objectivity and the rule of law**. New York: Cambridge University Press, 2007.

KRIELE, Martin. **Einführung in der Staatslehre**. 2. ed. Opladen: Westdeutscher Verlag, 1981.

KRUSE, Heinrich Wilhelm. **Lehrbuch des Steuerrechts**. München: C.H.Beck, v.1, 1991.

KUHN, Thomas. **The structure of scientific revolutions**. 4. ed. Chicago: University of Chicago Press, 2012.

KUMM, Matthias. Constitutional rights as principles: on the structure and domain of constitutional justice. **International Journal of Constitutional Law**, Oxford: Oxford University Press, v. 2, n. 3, jul. 2004.

_____. "Who is afraid of the total Constitution?" Constitutional rights as principles and the constitutionalization of Private Law. **German Law Journal**, v. 7, n. 4, abr. 2006.

JEZÉ, Gaston. Il fait generateur de l'impôt. **Revue du Droit Public et de la Science Politique en France et à l'Étranger**. Paris: Librairie Générale de Droit & de Jurisprudence, v. 54, 1937.

LARENZ, Karl. Grundformen wertorientierten Denkes in der Jurisprudenz. WILBURG, Walter (Hrsg.). **Walter Wirburg zum 70**. Geburtstag. Graz: Leykam, 1975.

_____. **Derecho justo**. Tradução de Luis Díez-Picazo. Madrid: Civitas, 1999.

_____. **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**. 3. ed. Berlin et al.; Springer, 2008.

LEVENBOOK, Barbara Baum. The role of coherence in legal reasoning. **Law and Philosophy**, Heidelberg et al.; Springer, v. 3, n. 3, dez. 1984.

LIKHOVSKI, Assaf. The Duke and the Lady: Helvering v. Gregory and the history of tax avoidance adjudication. **Cardozo Law Review**, New York: Benjamin N. Cardozo School of Law, v. 25, 2004.

LOSANO, Mario G. **Sistema e struttura nel Diritto**. Milano: Giuffrè, 2002.

_____. Das Systemdenken in den Romanischen Ländern und die Rezeption des Buches von Canaris. In: HELDRICH, Andreas; JÜRGEN, Prölss; KOLLER, Ingo (Hrsg.). **Festschrift für Claus-Wilhelm Canaris zum 70. Geburtstag**. München: C. H. Beck, 2007.

LYONS, Timothy. The financial crisis, tax avoidance and an EU GAAR. **British Tax Review**, London: Sweet and Maxwell, n. 2, 2013.

MACCORMICK, Neil. **Legal reasoning and legal theory**. Oxford: Oxford University Press, 1978.

_____. Argumentation and interpretation in law. **Ratio Juris**. London: Blackwell, v. 6, n. 1, mar. 1993.

_____. **Rhetoric and the rule of law**. Oxford: Oxford University Press, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento fiscal e crime fiscal na atividade do contabilista. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. A falta de propósito negocial como fundamento para exigência de tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 143, ago. 2007.

MAISTO, Guglielmo (a cura di). **Elusione ed abuso del diritto tributario**. Milano: Giuffrè, 2009.

MALERBI, Diva. **Elisão tributária**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984.

MANGINI, Michele. **Il ragionamento giuridico tra formalismo e retorica**. Milano: G. Giappichelli, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e evasão fiscal. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**, Resenha Tributária: São Paulo, v. 13, 1988.

MASHAW, Jerry L. The management side of due process: some theoretical and litigation notes on the assurance of accuracy, fairness and timeliness in the

adjudication of social welfare claims. **Cornell Law Review**. Ithaca: Cornell Law School, 1974.

MATEI, Ugo. **Il modello di common law**. 3. ed. Torino: G. Giappichelli, 2010.

MCCRUDDEN, Christopher. Human dignity and judicial interpretation of human rights. **The European Journal of International Law**, Oxford: Oxford University Press, v. 19, n. 4 2008.

MCGEE, Robert. **The ethics of tax evasion**. Dordrecht et al.; Springer, 2012.

MELIS, Giuseppe. **L'interpretazione nel Diritto Tributario**. Milano: CEDAM, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento tributário e a Lei Complementar 104. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Planejamento tributário e Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

MEISTER, Moritz. **Das System des Freiheitsschutzes im Grundgesetz**. Berlin: Duncker und Humblot, 2011.

MENENDEZ, Augustin Jose. **Justifying taxes**. Dordrecht et al.; Springer, 2001.

MERK, Wilhelm. **Steuerschuldrecht**. Tübingen: Mohr Siebeck, 1926.

MICHAEL, Lothar. **Der allgemeine Gleichheitssatz als Methodennorm komparativer**. Berlin: Duncker und Humblot, 1991.

MIRBT, Hermann. Beiträge zur Lehre vom Steuerschuldverhältnis. **Finanzarchiv**. Tübingen: Mohr Siebeck, ano 44, 1927.

MITA, Enrico de. **Interesse fiscale e tutela del contribuente**. Milano: Giuffrè, 2006.

MOLINA, Pedro M. Herrera. **Capacidad econômica y sistema fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

MÖLLER, Kai. Balancing and the structure of constitutional rights. **International Journal of Constitutional Law**, Oxford: Oxford University Press, v. 5, n. 3, 2007.

_____. Two conceptions of positive liberty: towards an autonomy-based theory of constitutional rights. **Oxford Journal of Legal Studies**, Oxford: Oxford University Press, v. 29, n. 4, 2009.

_____. **The global model of constitutional rights**. Oxford: Oxford University Press, 2012.

MONTATERI, Giuseppe; SOMMA, Alessandro. **Il modello di civil law**. 3. ed. Torino: G. Giappichelli, 2009.

MORGENTHALER, Gerd. **Freiheit durch Gesetz**. Tübingen: Mohr Siebeck, 1999.

_____. Gleichheit und Rechtssystem. MELLINGHOFF, Rudolf; PALM, Ulrich (Hrsg.). **Gleichheit und Verfassungsstaat**. Heidelberg: C.F. Müller, 2008.

MOSCHETTI, Francesco (A cura di). **La capacità contributiva**. Milano: CEDAM, 1993.

MÖSSNER, Jörg Manfred. Why and how to compare Tax Law. BARASSI, Marco; SACCHETTO, Claudio (Ed.). **Introduction to Comparative Tax Law**. Soveria Mannelli: Rubertino, 2008.

_____. Prinzipien im Steuerrecht. TIPKE, Klaus (Hrsg.). **Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag**. Köln: Schmidt (Otto), 2011.

MURRAY, Rebecca. **Tax avoidance**. London: Sweet and Maxwell, 2012.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A interpretação econômica do Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O princípio da legalidade ou da reserva da lei na tributação. **Justitia**, São Paulo: Ministério Público de São Paulo, n. 47, out./nov./dez. 1964.

NOVOA, César García. **La cláusula antielusiva en la nueva LGT**. Madrid et al.; Marcial Pons, 2004.

_____. **El concepto de tributo**. Madrid et al.; Marcial Pons, 2013.

OLIVEIRA, Fernando A. Albino de. A chamada interpretação econômica no Direito Tributário: posição da doutrina e do Código Tributário Nacional. **Revista de Direito Público**, n. 18, 1971.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão fiscal ante a Lei Complementar n. 104. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Planejamento tributário e Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. **A tipicidade no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1980.

PAPIER, Hans-Jürgen. **Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip**. Berlin: Duncker und Humblot, 1973.

PATON, H.J. **The categorical imperative**. Chicago: Chicago University Press, 1948.

PECZENIK, Aleksander. **On law and reason**. Lexington et al.; Springer, 2009.

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

PERELMAN, Chaim; OBRECHTS-TYTECA, Lucie. **Traité de l'argumentation**. 6. ed. Bruxelles: Université de Bruxelles, 2008.

PETERSEN, Jens. **Unternehmenssteuerrecht und bewegliches System**. Berlin: Dunkler und Humboldt, 1999.

PIANTAVIGNA, Paolo. Tax abuse in European Law: a theory. **EU Tax Review**, Amsterdam: Kluwer Law International, n. 3, 2011.

PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Grundrechte Staatsrecht II**. 29. ed. München: C.F. Müller, 2013.

PINTO, Bilac. Isenção fiscal. Fato gerador do imposto. Isenções pessoais e reais. realidade econômica contra forma jurídica. Evasão fiscal. **Revista Forense**, Rio de Janeiro: Forense, ano XLVII, n. 132, 1950.

_____. **Estudos de Direito Público**. Rio de Janeiro: Forense, 1953.

PUCEIRO, Enrique Zuleta. Legal dogmatics as a scientific paradigm. PECZENIK, Aleksander; LINDHALL, Lars; VAN ROERMUND, Bert C. (Ed.). **Theory of legal science**. Dordrecht et. al.; D. Reidel, 1983.

RANELLETTI, Oreste. **Lezioni di Diritto Finanziario**. Milano: CEDAM, 2009.

RAZ, Joseph. **Between authority and interpretation**. New York: Oxford University Press, 2009.

RAZ, Joseph. **The morality of freedom**. New York: Oxford University Press, 1986.

_____. **Practical reason and norms**. New York: Oxford University Press, 2002.

_____. **Between authority and interpretation**. New York: Oxford University Press, 2009.

RAWLS, John. **A theory of justice**. Cambridge: Harvard University Press, 2005a.

_____. **Political liberalism**. 2. ed. New York: Columbia University Press, 2005b.

REIMANN, Mathias. **The Oxford Handbook of Comparative Law**. Oxford: Oxford University Press, 2008.

REIMER, Phillipp. "... und machete zu Jüngern alle Völker?" Von "Universallen Verfassungsprinzipien" und der "Weltmission der Prinzipientheorie der Grundrechte". **Der Staat**, Berlin: Dunckler und Humboldt, v. 52, n. 1, jan. 2013.

REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RESTIVO, Camilo. **Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto**. Milano: Giuffrè, 2007.

ROLIM, João Dácio. **Normas antielisivas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001.

ROPPO, Vincenzo. **Il contratto**. 2. ed. Milano: Giuffrè, 2011.

ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 1999.

ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano XI, n. 8, 1972.

SACCHETTO, Claudio. Introduction. BARASSI, Marco. SACCHETTO, Claudio (Eds.). **Introduction to Comparative Tax Law**. Soveria Mannelli: Rubertino, 2008.

SANCHES, J.L. Saldanha. **Os limites do planejamento fiscal**. Coimbra: Coimbra, 2006.

SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **Dimensões da dignidade**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

SARTOR, Giovanni. Teleological arguments and theory-based dialectics. **Artificial Intelligence and Law**, The Netherlands: Kluwer Law International, v. 10, 2002.

SCALINCI, Costantino. **Il tributo senza soggetto**. Milano: Cedam, 2011.

SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules**. New York: Oxford University Press, 2002.

SCHENKE, Ralf P. **Die Rechtsfindung im Steuerrecht**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2007.

SCHIFFBAUER, Siegfried. Die Typisierungstheorie im Steuerrecht. SPITALER, Armin (Hrsg.). **Steuerberater Jahrbuch 1953/54**. Köln: Schmidt (Otto), 1953.

SCHILCHER, Bernd. Das bewegliche System wird Gesetz. HELDRICH, Andreas; PRÖLSS, Jürgen; KOLLER, Ingo (Hrsg.). **Festschrift für Claus-Wilhelm Canaris zum 70. Geburtstag**, München: Beck, v. 2, 2007.

SCHÖN, Wolfgang. Gestaltungsmissbrauch in Europäischen Steuerrecht. **Internationales Steuerrecht**. Köln: Schmidt (Otto), n. 2, fev. 1996.

_____. Steuergesetzgebung zwischen Markt und Grundgesetz. **Steuer und Wirtschaft**. Köln: Schmidt (Otto), 2004.

_____. Germany. AULT, Hugh J.; ARNOLD, Brian J. (Eds.). **Comparative Income Taxation**. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2010a.

_____. Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrecht. HÜTTEMANN, Rainer (Hrsg.). **Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht**. Köln: O. Schmidt, 2010b.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário. Elisão e evasão fiscal. Simulação. Abuso de forma. Interpretação econômica. Negócio jurídico indireto. Norma antielisiva. AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (Org.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Celso Ribeiro Bastos Editor, 2002.

_____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. (Org.). **Planejamento tributário e o “propósito negocial”**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SCHRÖDER, Jan. **Recht als Wissenschaft**. München: C.H. Beck, 2012.

SCHULZE-OSTERLOH, Joachim. Zivilrecht und Steuerrecht. **Archiv für die Civilistische Praxis**, Tübingen: Mohr Siebeck, n. 1-2, 1990.

SCHUMPETER, Joseph. **Die Krise des Steuerstaats**. Graz et al.; Leuschner und Lubensky, 1918.

SELLERS, Mortimer; MARZEWSKI, Tadeusz. **The rule of law in comparative perspective**. Dordrecht et al.; Springer, 2010.

SEN, Amartya. **The idea of justice**. London: Penguin, 2010.

SHAPIRO, Scott J. **Legality**. Cambridge: Belknap Harvard, 2011.

SIECKMANN, Jan-Reinard (Hrsg.). **Die Prinzipientheorie der Grundrechte**. Baden-Baden: Nomos, 2007.

SILVA, Virgílio Afonso da. Comparing the incommensurable: constitutional principles, balancing and rational decision. **Oxford Journal of Legal Studies**, Oxford: Oxford University Press, v. 31, n. 2, 2011.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952.

STERN, Klaus. **Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland**. München: C.H.Beck, v. 1, 1977.

STIZZA, Paolo. International tax avoidance and the abuse of law in European Union. BARASSI, Marco; SACCHETTO, Claudio (Ed.). **Introduction to Comparative Tax Law**. Soveria Mannelli: Rubertino, 2008.

SUMMERS, Robert S. **Form and function in a legal system**. Cambridge: Cambridge University Press, 2006.

TABELLINI, Paolo M. **L'elusione della norma tributaria**. Milano: Giuffrè, 2007.

TARELLO, Giovanni. **L'interpretazione della legge**. Milano: Giuffrè, 1980.

TESAURO, Francesco. Elusione e abuso nel diritto tributario italiano. **Diritto e Pratica Tributaria**, Milano: CEDAM, n. 6, 2012.

THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass. **Nudge**. New York: Penguin Books, 2009.

TIPKE, Klaus. Chaos, Konglomerat oder System? Systembildung in der Jurisprudenz. **Steuer und Wirtschaft**. Köln: Schmidt (Otto), 1971.

_____. Das Steuerrecht in der Rechtsordnung. **Juristenzeitung**, Tübingen: Mohr Siebeck, ano 30, n. 18, set./1975.

_____. Steuerrecht als Wissenschaft. TIPKE, Klaus (Hrsg.). **Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag**. Köln: Schmidt (Otto), 2011.

_____. **Die Steuerrechtsordnung**. 2. ed. Köln: Schmidt (Otto), 2012.

_____. **Steuerrecht**. 21. ed. Köln: Schmidt (Otto), 2013.

TORRE, Massimo La. Theories of legal argumentation and concepts of law: an approximation. **Ratio Juris**, London: Blackwell, v. 15, n. 4, dez. 2002.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. A chamada "interpretação econômica do Direito Tributário", a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Normas gerais antielisivas. TORRES, Ricardo Lobo (Org.). **Temas de interpretação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Planejamento tributário**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

TRIBE, Lawrence. **American Constitutional Law**. 3. ed. New York: Foundation Press, v. 1, 2000.

_____. **The invisible Constitution**. New York: Oxford University Press, 2008.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como limitador do poder da administração. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Planejamento tributário e Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

TROTABAS, Louis. Essai sur le Droit Fiscal. **Revue de Science et de Législation Financières**. Paris: M. Giard e E. Brière, v. 26, 1928.

_____. Le principe de l'interprétation littérale de lois fiscales. **Recueil d'Etudes sur les Sources du Droit en l'Honneur de François Gény**, Paris: Recueil Sirey, v. 3, 1934.

TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 8. ed. Paris: Dalloz, 1997.

UCKMAR, Victor. L'evoluzione del pensiero fiuridico finanziario e tributario. **Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario**, Napoli et al.; Editorial Temis, v. 1, 2011.

VANDERWOLK, Jefferson. Substance versus form in tax planning. **Bulletin for International Taxation**, Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, v. 55, n. 2, 2001.

VIOLA, Francesco; ZACCARIA, Giuseppe. **Diritto e interpretazione**. Roma: Laterza, 1999.

VOGT, Jürgen. **Neutralität und Leistungsfähigkeit**. Frankfurt am Main et al.; Peter Lang, 2003.

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

_____. Liberdade fiscal, simulação e fraude no direito brasileiro. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano IV, n. 11-12, jan./jun. 1980.

_____. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

XAVIER, Cecília. **A proibição da aplicação analógica da lei fiscal no âmbito do estado social de direito**. Coimbra: Almedina, 2006.

WEBER, Dennis. **Tax avoidance and the EC treaty freedoms**. Hague: Kluwer Law International, 2005.

WEBER, Grégoire. **The negotiable Constitution**. New York: Cambridge University Press, 2009.

WALDHOFF, Christian. Historische Entwicklung von Besteuerung. **Steuer und Wirtschaft**. Köln: Schmidt (Otto), 2014.

WELLMAN, Carl. **The moral dimensions of human rights**. Oxford: Oxford University Press, 2011.

WELLS, Bret. Economic substance doctrine: how codification changes decided cases? **Florida Tax Review**. Gainesville: University of Florida College of Law, v. 10, n. 6, 2010.

WENNRICH, Eberhard. **Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht**. Köln: Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln, 1962.

WESTERHOFF, Rudolf. **Die Elemente des beweglichen Systeme**. Berlin: Duncker und Humblot, 1991.

WIENBRACKE, Mike. **Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr**. Berlin: Duncker und Humblot, 2004.

WILBURG, Walter. **Entwicklung eines beweglichen Systems im Bürgerlichen Recht**. Wien: Kienreich, 1950.

WINTGENS, Luc J.; OLIVER-LALANA, A. Daniel (Eds.). **The rationality and justification of legislation**. Heidelberg et al.; Springer, 2013.

ZAGREBELSKY, Gustavo. **La legge e la sua giustizia**. Bologna: Il Mulino, 2008.