

TUTELA CONSTITUCIONAL DA ELISÃO TRIBUTÁRIA E O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL COMO EXEMPLO DE LEGISLAÇÃO SIMBÓLICA

EDUARDO CABRAL MORAES MONTEIRO

Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Santa Cruz (UESC/BA). Mestrando em Direito Público pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). Pós-graduando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Bolsista da Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado da Bahia (FAPESB). Advogado.

Sumário: 1. INTRODUÇÃO – 2. TUTELA CONSTITUCIONAL DA ELISÃO TRIBUTÁRIA: 2.1 Noção de sistema jurídico; 2.2 Características da elisão tributária; 2.3 Legalidade tributária; 2.4 Tipicidade tributária; 2.5 Segurança jurídica; 2.6 Elisão tributária como direito fundamental – 3. LEGISLAÇÃO SIMBÓLICA: 3.1 Teoria da linguagem; 3.2 Simbolismo e instrumentalidade no Direito; 3.3 Norma geral antielisão ou norma antievasão? – 4. CONCLUSÃO – 5. REFERÊNCIAS.

RESUMO

O presente estudo tem por fim estabelecer a origem constitucional da elisão tributária, como a forma lícita de economizar tributos, visto que a mesma decorre de direitos fundamentais do contribuinte. Fundamentais porque são estabelecidos em normas constitucionais (princípios e regras) que exercem importante influência na construção do sistema constitucional tributário brasileiro. Logo, qualquer atividade do Estado em matéria tributária não pode se afastar dos comandos dessas normas. As principais normas constitucionais nesse ponto são: legalidade, tipicidade e segurança jurídica. Esclarecidos os aspectos constitucionais que informam a elisão tributária, será abordada a figura contida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), analisando seu conteúdo normativo, que tem sido entendida como uma suposta norma geral antielisão. A idéia principal é contraditar essa dimensão de combate a elisão, pois tal seria inconstitucional. E, portanto, concluir pelo caráter simbólico desse dispositivo, como um exemplo de legislação-álibi e compromisso dilatatório frente aos interesses existentes ao momento da publicação da lei que o inseriu no CTN, a lei complementar nº 104 de 2001.

E, por fim, reafirmar o caráter constitucional da elisão tributária como alternativa de incrementar a instrumentalidade do sistema constitucional tributário.

ABSTRACT

This paperwork aim to establish the constitutional origin of the tax avoidance as the legal way to save taxes since it comes from fundamental freedoms of the taxpayer. Fundamental because they are established in constitutional norms (principles and rules) that exercises important influence in the construction of the Brazilian tax constitutional system. Then, any activity of the State in tax matter can't moves of the command of theses norms. The main constitutional norms in this point are: legality, typical taxes and security law. Clarified the constitutional aspects that inform the tax avoidance, so will be approached the figure in the only paragraph of the 116 article of the Tax National Code (TNC), analyzing his normative contents that have been understood as suppose a general tax avoidance against rule. The main idea is contradict this dimension of combat to the tax avoidance, because it will be unconstitutional. And, therefore, to conclude by the symbolic character of this dispositive, as an example of alibi-legislation and expand-commitment face to the existing interests in the moment of the publication of the law that insert him in the TNC, the complementary law nº 104 of 2001. And, in the end, reconfirm the constitutional character of the tax avoidance as alternative to increase the instrumentality of the tax constitutional system.

PALAVRAS-CHAVE: ELISÃO TRIBUTÁRIA; SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO; NORMA GERAL ANTIELISÃO; LEGISLAÇÃO SIMBÓLICA.

KEYWORDS: TAX AVOIDANCE; TAX CONSTITUTIONAL SYSTEM; GENERAL TAX AVOIDANCE AGAINST RULE; SIMBOLIC LEGISLATION.

1. INTRODUÇÃO

Na seara do Direito Tributário muito se tem discutido sobre os limites e a validade da figura da elisão fiscal que consubstancia a procura do contribuinte em praticar atos que não representem fatos geradores de obrigações tributárias, de forma que não incidam as leis tributárias em seus negócios ou pelo menos que consigam suavizar a carga tributária

sobre os mesmos, ou seja, segundo Gustavo da Silva Amaral¹, realizar a economia fiscal. Antecedendo o ato elisivo na maioria das vezes, mas não necessariamente, há a organização do complexo de atos tendentes à economia fiscal que as empresas geralmente praticam para diminuir seus gastos com tributos e viabilizar sua atividade econômica para o aumento de seus lucros e, na pior das hipóteses, para garantir a sobrevivência mesma da empresa. É o planejamento tributário.

A Constituição Federal (CF) permite e informa a prática da elisão fiscal, assertiva que pode ser corroborada pela análise das normas (princípios e regras) que compõem a estrutura de nosso sistema constitucional tributário. Dentre essas normas, destaca-se em relevância a legalidade tributária, esculpida a partir do dispositivo do artigo 150, I, da CF. Também as normas da tipicidade tributária e da segurança jurídica exprimem conteúdos que tutelam direitos fundamentais do contribuinte, principalmente a liberdade e a propriedade, contra o subjetivismo e o arbítrio praticados pelo Estado Administração.

Assim, há a previsão de conteúdos formais e materiais obrigatórios para as atividades de instituição e arrecadação dos tributos, os quais são dirigidos aos órgãos estatais dos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), nas suas específicas competências. Essas normas constitucionais tributárias estabelecem pautas de valores que devem ser preenchidas de forma que a interpretação e aplicação do Direito se realizem congruentemente e de acordo o sistema jurídico construído pela estrutura formada pelas referidas normas. Nesse ponto, a validade de uma norma deve ser encontrada em outra de escalão mais elevado e assim sucessiva e reciprocamente, com a CF no topo desta estrutura, de forma a compor a unidade sistêmica que deve possuir o Direito como ciência, e para criar enunciados seguros e resolver os conflitos sociais com critérios que conduzam à justiça.

Logo, as normas constitucionais devem ser observadas pelo legislador e administrador, sob pena de incorrerem em inconstitucionalidade. E se a elisão tributária decorre de normas constitucionais a sua eficácia jurídica não pode ser afastada por disposições infraconstitucionais.

Com a lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, foi introduzido na legislação tributária um parágrafo único ao artigo 116 do CTN, que pelos interesses governamentais e por parte da doutrina tem sido supostamente entendido como uma norma

¹ AMARAL, Gustavo da Silva. *Elisão fiscal e norma geral antielisão*. Porto Alegre: IOB-Thomson, 2004. p. 57-80.

geral antielisão, ou seja, como um instrumento para restringir a economia lícita de tributos, principalmente estabelecendo critérios acessórios à validade dos atos civis quem possuem eficácia tributária. O teor literal do dispositivo atribui competência à autoridade administrativa para desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador ou os elementos constitutivos da respectiva obrigação tributária, atendidos os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Nesse momento se apresenta uma incongruência no Direito Positivo Tributário, pois se a elisão fiscal é permitida por configurar conduta lícita, a suposta norma geral antielisão veio penalizar os contribuintes que procuram diminuir a carga tributária incidente em seus negócios de forma válida e eficaz perante o Direito. Elisão não implica em ilicitude, resultado da prática da evasão fiscal que, inclusive, é combatida por instrumentos previstos positivamente².

Para justificá-la, pequena parte da doutrina entendeu que essa norma visa à otimização da lei de incidência tributária mediante a aplicação do princípio da capacidade contributiva material, como doutrina Marco Aurélio Greco³, de forma a aumentar a arrecadação tributária. Com isso, estar-se-ia abrindo as portas para o uso da analogia no Direito Tributário e dando ensejo a extinção ou pelo menos uma drástica redução das possibilidades de elisão fiscal.

A esse fato se insurgiu a outra grande parte da doutrina, afirmando que é incompatível com as normas constitucionais a criação de uma norma antielisiva, pois, assim, dá-se primazia a capacidade contributiva verificada nos efeitos econômicos dos negócios dos contribuintes em detrimento dos critérios e valores jurídicos que dão base, razão e justificativa à noção de Estado Democrático de Direito. Por isso, diferentemente, o dispositivo poderia configurar uma norma antievasão, no entendimento de Ricardo Moriz⁴, pois a sua regulamentação como uma norma antielisão seria inconstitucional por não estar conforme ao próprio sistema constitucional tributário.

Disso, sobressai a incompatibilidade de uma norma geral antielisão face ao sistema constitucional tributário pátrio, o que induz à conclusão de que o dispositivo informa uma regulamentação diversa da pretendida pelos seus criadores como também da doutrina que

² Como exemplo o art. 149, VII, do CTN, que se enquadra especificamente no tema deste trabalho.

³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 403-451.

⁴ OLIVEIRA, Ricardo Moriz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Coord. *Curso de Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 393-471.

fundamenta tais interesses. Logo, inicialmente tal dispositivo origina uma norma que possui um conteúdo instrumental diverso do seu conteúdo ideológico (ou simbólico). A intenção é diminuir as possibilidades de elisão tributária, mas os direitos constitucionais do contribuinte e a própria disposição normativa do enunciado disciplinam um instrumento diverso do pretendido, como já afirmado, uma específica norma de combate à evasão tributária. Isso é uma consequência da distinção entre texto e norma. Pois, normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. A atividade do intérprete (quer julgador, quer cientista) não consiste em meramente descrever o significado previamente existente dos dispositivos. Sua atividade consiste em constituir esses significados⁵.

Em face deste impasse acerca do conteúdo correto do dispositivo afirmado, justifica-se o presente trabalho, pois pretende construir a norma adequada ao sistema constitucional tributário, em vez de submeter-se aos intentos puramente fiscais do governo, e, a partir daí, demonstrar o simbolismo dessa posituação. Com isso, o conteúdo adequadamente constitucional do dispositivo procura reafirmar a instrumentalidade do Direito enquanto sistema autônomo aos demais sistemas sociais, ao invés de aceitar as determinações políticas como mais importantes que as jurídicas. Tudo, por fim, para garantir a eficácia e a efetividade do sistema constitucional tributário, principalmente o estatuto constitucional do contribuinte.

2. TUTELA CONSTITUCIONAL DA ELISÃO TRIBUTÁRIA

2.1 Noção de sistema jurídico

Já foi afirmado que a atividade do intérprete e aplicador do Direito é construir conteúdos de sentidos, ou significações, a partir dos dispositivos legais. Isso é o que justifica a distinção entre texto e norma. Texto é o ponto de partida da interpretação, apresentando-se como hipótese provisória de trabalho e como o próprio limite dessa atividade. A norma é o conteúdo construído com base no texto.

Tal conteúdo é construído integralmente com a aplicação do Direito aos casos concretos. Contudo, não se deve esquecer que as normas só atingem seu conteúdo

⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 30-32.

harmônico com as demais normas mediante a relação sistemática entre as mesmas, que impõe a sua fundamentação recíproca e complementação de funções. Claus Canaris⁶ afirma que a metodologia jurídica parte, nos seus postulados, da existência fundamental da unidade do Direito, como se comprova, por exemplo, pela regra da interpretação sistemática ou pela pesquisa dos princípios gerais de Direito.

Em vista disso, Humberto Ávila⁷ adverte que a constatação de que os sentidos são construídos pelo intérprete no processo de interpretação não deve levar à conclusão de que não há significado algum antes do término desse processo de interpretação. Pois, afirmar que o significado depende do uso não é o mesmo que sustentar que ele só surja com o uso específico e individual. Isso porque há traços de significado mínimos incorporados ao uso ordinário ou técnico da linguagem. Isso, aliás, evita o decisionismo e o casuísmo.

O mesmo autor ainda assevera⁸ que se pode afirmar que o intérprete não só constrói, mas reconstrói sentido, tendo em vista a existência de significados incorporados ao uso lingüístico e construídos na comunidade do discurso. Por isso, interpretar é construir a partir de algo, é reconstruir: a uma, porque utiliza como ponto de partida os textos normativos, que oferecem limites à construção de sentidos; a duas, porque manipula a linguagem, à qual são incorporados núcleos de sentidos, que são constituídos pelo uso, e preexistem ao processo interpretativo individual.

Dessa forma, há um conteúdo anterior à aplicação do Direito aos casos concretos que, inclusive, deve assumir uma feição sistemática. Tal conteúdo serve, principalmente, para limitar o âmbito da liberdade da atuação do legislador e do administrador, pois tais órgãos só devem emitir enunciados normativos dentro destes limites, que servem para delimitar diretamente suas esferas de competência. Tal limitação é informada diretamente pela CF. É o sistema constitucional tributário enquanto disciplina das competências constitucionais, em momento anterior ao da aplicação do Direito. Por óbvio que ao obedecer tais ditames o agente público estará concretizando-os no momento posterior da aplicação aos casos concretos. É nessa análise que se conclui pela elisão tributária como direito do contribuinte informado por normas constitucionais, como âmbito excluído da

⁶ CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Trad. A. Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 12-13.

⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 32.

⁸ Idem, p. 33-34.

competência impositiva tributária do Estado. E, como tal, é resultado do cotejo sistemático dessas mesmas normas.

Leciona Claus Canaris⁹ que a ordem interior e a unidade do Direito (características do pensamento sistemático) são bem mais do que pressupostos da natureza científica da Jurisprudência (Ciência do Direito) e do que postulados da metodologia; elas pertencem, antes, às mais fundamentais exigências ético-jurídicas e radicam, por fim, na própria idéia de Direito. Assim, a exigência de ordem justa resulta diretamente do reconhecido postulado da justiça, de tratar o igual de modo igual e o diferente de forma diferente, de acordo com a medida da sua diferença: tanto o legislador como o juiz estão adstritos a retomar conseqüentemente os valores encontrados, pensando-os até ao fim, em todas as conseqüências singulares e afastando-os apenas justificadamente, isto é, por razões materiais, ou, por outras palavras: estão adstritos a proceder com adequação.

Além da justiça como igualdade, o valor da segurança jurídica aponta na mesma direção. E todos esses postulados podem ser muito melhor prosseguidos através de um Direito adequadamente ordenado, dominado por poucos e alcançáveis princípios, portanto um Direito ordenado em sistema, do que por uma multiplicidade inabarcável de normas singulares desconexas e em demasiado fácil contradição umas com as outras. Assim, o pensamento sistemático radica, de fato, imediatamente, na idéia de Direito (como conjunto dos valores jurídicos mais elevados)¹⁰.

É inafastável afirmar, com Humberto Ávila¹¹, que a conclusão trivial é a de que o Poder Judiciário e a Ciência do Direito constroem significados, mas enfrentam limites cuja desconsideração cria um descompasso entre a previsão constitucional e o Direito Constitucional concretizado. Isso é, a pretexto de concretizar o Direito Constitucional, menosprezar os seus sentidos mínimos. Isso explica porque a doutrina tem tão efusivamente criticado algumas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal.

Pois, o ordenamento jurídico estabelece a realização de fins, a preservação de valores e a manutenção ou a busca de determinados bens jurídicos essenciais à realização daqueles fins e à preservação desses valores. O intérprete não pode desprezar esses pontos de partida. Exatamente por isso a atividade de interpretação traduz melhor uma atividade

⁹ CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Trad. A. Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 18-21.

¹⁰ Idem, p. 22-23.

¹¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 34.

de reconstrução: o intérprete deve interpretar os dispositivos constitucionais de modo a explicitar suas versões de significado de acordo com os fins e os valores entremostrados na linguagem constitucional¹².

Pode-se antecipar, aliás, que a elisão tributária é um direito estritamente decorrente do sistema constitucional tributário, pois envolve a relação de normas distintas para construção de seu conteúdo.

2.2 Características da elisão tributária

Para que um conhecimento seja erigido em nível de ciência, o primeiro passo deve ser o rigor nos conteúdos significativos de seus termos para que seus enunciados sejam seguros e controláveis racionalmente. E é com essa premissa que deve ser analisada a elisão. Assim, a orientação adotada nesta parte do trabalho foi retirada das lições do já citado Gustavo da Silva Amaral¹³.

Elisão e evasão fiscal são diferenciadas pela licitude/ilicitude dos meios utilizados para se atingir o fim de economia fiscal, sendo que a elisão é sempre decorrente de atos lícitos, como afirma Sampaio Dória¹⁴.

O vocábulo *elisão* possui três núcleos de significação atribuídos pela dogmática do Direito Tributário: i) ato jurídico, ii) planejamento tributário e iii) ação ou conduta.

O primeiro sentido atribuído ao termo elisão está aquém da fenomenologia da economia fiscal lícita, pois um ato jurídico pronto e acabado, em si mesmo, não é elisão. Para tal, depende-se de uma construção hermenêutica a partir desse ato, mas que vai muito além dele. Quanto ao segundo sentido, já foi dito que com planejamento não se confunde a elisão, pois tal é momento anterior a qualquer conduta ou ato, sendo até prescindível em certos casos.

O terceiro sentido se refere às condutas praticadas visando à economia fiscal, mas também se afigura parcial, pois que toda ação demanda uma diretiva procedimental que consubstancia as condições necessárias para que tal conduta possua um significado e possa ser entendida como tal. No caso da elisão, além de ser uma ação, deverá possuir as

¹² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 34-35.

¹³ AMARAL, Gustavo da Silva. *Elisão fiscal e norma geral antielisão*. Porto Alegre: IOB-Thomson, 2004. p. 57-80.

¹⁴ DÓRIA, Antônio R. Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 32.

seguintes diretivas procedimentais: a) realizar ato jurídico lícito, e b) cujo efeito fiscal seja menor, ou inexistente, em relação a outro ato jurídico lícito contemplado pelo antecedente de regra-matriz de incidência tributária (RMIT).

Da conjugação desses dois fatos surge a elisão. Ela consiste numa ação que não deve ser considerada em si mesma, mas em função de um contexto. A elisão é ação qualificada pelo resultado (elisivo) em comparação com o resultado de outro ato (paradigma). É nesse resultado que reside a propriedade qualificativa da ação como elisiva, e ele está marcado por uma nota que se denomina *aspecto relacional* do conceito de economia fiscal.

A economia fiscal implica carga tributária menor ou inexistente que, por sua vez, é o resultado do processo de aplicação de uma dada regra-matriz de incidência a um fato concreto realizado pelo contribuinte, ou seja, é a eficácia jurídica do fato, a sua capacidade de produzir o efeito jurídico próprio (sempre relacional) previsto em regra geral e abstrata. Segundo Paulo de Barros¹⁵, eficácia jurídica é o mecanismo de incidência, o processo pelo qual, efetivando-se o fato relatado no antecedente, projetam-se os efeitos prescritos no conseqüente.

Portanto, pode-se concluir que elisão é efeito de ato jurídico lícito, o qual consiste em uma carga fiscal menor em relação a um paradigma de comparação, e esse confronto só é possível a partir de um raciocínio comparativo que lhe subjaz.

Imagine-se como exemplo, o filho único que, no inventário dos bens de seu pai, deseja deixar tudo a sua mãe (meeira). Diante desse fato há duas hipóteses possíveis: i) doação do quinhão à mãe, ou ii) renúncia do direito hereditário. Na primeira, o ato estará sujeito ao imposto sobre doações. Na segunda, tal imposto não incidirá. O efeito final será o mesmo, o patrimônio seguirá integralmente a sua mãe. O ato de renúncia é elisivo, pois não possui eficácia jurídica tributária, em relação à doação. Trata-se da elisão em seu mais alto grau, pois implica em não incidência tributária. Aqui, não poderá o Fisco desconsiderar a renúncia da herança para lhe imputar os efeitos da doação, pois implicaria restrição indevida da propriedade e da liberdade do respectivo contribuinte que agiu segundo as formas lícitas do Direito.

Quando a elisão é reconhecida por linguagem competente, emanada por órgãos administrativos ou judiciários, nos respectivos âmbitos de competência, já no momento da

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 54.

aplicação do Direito, o efeito elisivo vira hipótese de uma outra regra jurídica, a que obriga o Fisco a respeitar a eficácia tributária do ato praticado, ou sua inexistência, e, em contrapartida, outorga ao contribuinte o direito subjetivo de exigir a observância a tal eficácia ou ineficácia. Sempre que esta relação estiver posta por norma individual e concreta, pode-se falar de elisão em sua acepção estreita.

Essa norma é fruto de interpretação sistêmica que toma como ponto de partida os princípios constitucionais da segurança jurídica, legalidade e tipicidade. Ela é a norma padrão elisiva, segundo Gustavo da Silva Amaral¹⁶, que dá origem à relação de Direito Público descrita, e não precisa estar prevista por qualquer norma tributária abrangente da ação empreendida pelo contribuinte.

2.3 Legalidade tributária

A Constituição Brasileira exige, no artigo 150, I, em conjunto com seu artigo 5º, II, a edição de lei (ordinária, art. 59, CF) para a instituição ou o aumento de tributos. Nesse caso, somente o Poder Legislativo por meio do procedimento legislativo pode instituir ou aumentar tributos, observadas as exceções expressamente previstas na própria constituição¹⁷.

De acordo as lições de Roque Carrazza¹⁸, a lei é expressão da vontade geral dos representantes imediatos da sociedade, o Poder Legislativo. Assim, o Estado de Direito assegura o império da lei, como expressão da vontade popular e limita de várias formas a tributação para garantir os direitos dos contribuintes. Logo, o poder de tributar deve ser exercido por meio de lei.

Esse mesmo autor¹⁹ afirma que, dessa forma, a liberdade dos indivíduos não pode encontrar outro óbice senão aquele contido na lei. Assim, o Estado fica proibido de agir com arbítrio, ou seja, fora dos contornos da lei, como qualquer intervenção estatal sobre a propriedade ou a liberdade das pessoas só pode advir dos comandos legais.

¹⁶ AMARAL, Gustavo da Silva. *Elisão fiscal e norma geral antielisão*. Porto Alegre: IOB-Thomson, 2004, p. 79-80.

¹⁷ § 1º do art. 153 da CF, referente aos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras. Nesses casos, pode o Poder Executivo, mediante decreto, alterar apenas as alíquotas desses impostos.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 239-240.

¹⁹ *Idem*, p. 241-247.

Trilhando caminho semelhante, leciona Alberto Xavier²⁰ que no Direito Tributário o princípio da legalidade revestiu sempre um conteúdo bem mais restrito. Com vista a proteger a esfera de direitos subjetivos dos particulares do arbítrio e do subjetivismo do órgão de aplicação do Direito (juiz ou administrador) e, portanto, a prevenir a aplicação de tributos arbitrários, optou-se neste ramo por uma formulação mais restritiva do princípio da legalidade, convertendo-o numa reserva absoluta de lei, no sentido de que a lei deve ser não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto.

A reserva constitucional de lei é vinculante para todos os poderes estatais: ela deve ser observada tanto para a instituição e aumento quanto para a fiscalização e cobrança de tributos.

Segundo Misabel Derzi²¹, a legalidade se impõe como limitação às fontes de criação jurídica, é direito derivado da liberdade, sobretudo, uma garantia individual arrolada na Constituição Brasileira. Ela significa, pois, que o tributo somente pode ganhar existência se estiver expressa e previamente indicado na lei, como ato próprio do Poder Legislativo. Dessa forma, têm sido rejeitados, tradicionalmente, pela doutrina e jurisprudência, a analogia e os costumes como fontes de criação de tributos. Igualmente, os juízes-executores do Direito Tributário recebem sua função e competência diretamente da lei (senão da CF), assim como devem aplicá-la, por meio do processo legalmente disciplinado.

Logo, é de se entender que somente a lei, formalmente compreendida, vale dizer, como ato oriundo do Poder Legislativo, é ato normativo próprio à criação dos fatos jurídicos, deveres e sanções tributárias. A legalidade, suas expressões e as demais limitações constitucionais formais ao poder de tributar, no que concerne à instituição de tributos e sua quantificação, reforçam, com extrema energia, a segurança jurídica, demonstrando que a previsibilidade e a certeza são garantias vigorosas no Direito Tributário.

No tocante à elisão fiscal, segundo as lições de Gustavo da Silva Amaral²², a legalidade é uma regra constitucional que implementa a segurança, especialmente em seu

²⁰ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 37.

²¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 66-93.

²² AMARAL, Gustavo da Silva. *Elisão fiscal e norma geral antielisão*. Porto Alegre: IOB-Thomson, 2004. p. 50-51.

vetor prospectivo. Ela é o principal fator de conhecimento antecipado dos efeitos jurídicos dos atos dos cidadãos, possibilitando o planejamento dos mesmos, único meio de exercer a liberdade, principalmente a contratual.

A legalidade funciona como filtro decisório. O sistema opera reflexivamente (Direito criando Direito, por meio do próprio Direito), e exige que as decisões generalizadamente vinculantes sejam tomadas em nível legal e que as demais decisões (v.g. ato administrativo) nela se fundamentem. Assim, não há lugar para a liberdade (planejamento de ação) e, portanto, para a elisão fiscal, onde não houver elementos capazes de permitir antecipar os efeitos jurídicos dos atos dos cidadãos, sob pena do Fisco, sem balizas, definir-lhes o sentido no seu intuito arrecadatório. Sem a legalidade, ápice da normatividade, aniquila-se a noção jurídica de liberdade e, conseqüentemente, a possibilidade de realizar a elisão fiscal. O agir estaria, ainda que inconscientemente, regrado unicamente pela causalidade natural.

Assim, a legalidade é um limite intransponível à atuação do Fisco. Ela garante decisivamente a segurança das pessoas diante da tributação. E o contribuinte possui a garantia de só pagar tributo previsto em lei, como também possui a garantia do mecanismo revisional da legalidade da tributação, seja na esfera administrativa ou judiciária. Portanto, a relação tributária, que tem como única fonte a lei instituída por um interesse público, é uma relação jurídica.

2.4 Tipicidade tributária

Esse princípio decorre, na Constituição Brasileira, de um conjunto de dispositivos que determinam as funções estatais, notadamente aqueles que estabelecem a legalidade, o caráter executivo dos regulamentos e a proibição de delegação de poderes. Dessas três espécies de dispositivos decorre o dever de o conteúdo da relação obrigacional tributária ser determinável a partir da lei. Nessa perspectiva, a atividade administrativa está sempre materialmente limitada.

Na esteira de Roque Carrazza²³, a lei, e só ela, deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Para este autor, criar um tributo, além da edição da lei ordinária, é descrever abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 244-251.

sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Ou seja, implica editar a norma jurídica tributária. Por isso as exigências do princípio da legalidade material (tipicidade) tributária são cumpridas quando a lei delimita, concreta e exhaustivamente, o fato tributável.

Para Alberto Xavier²⁴ o princípio da tipicidade não é um princípio autônomo do da legalidade: antes é a expressão mesma deste princípio quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei, ou seja, sempre que se encontra construído por estritas considerações de segurança jurídica. A técnica da tipicidade é, porém, a mais adequada à plena compreensão do próprio conteúdo de reserva absoluta e, portanto, dos limites que a lei impõe à vontade dos órgãos de aplicação do Direito em matéria tributária.

O mesmo autor²⁵ leciona que o órgão de aplicação do Direito deve ter na lei predeterminado o conteúdo da sua decisão, donde resulta que se procura subtrair ao seu arbítrio ou critério subjetivo a eleição dos fatos tributários, mas, mais ainda, que se lhe pretende retirar o critério da sua tributação, isto é, a fixação da medida do tributo. O órgão de aplicação do Direito encontra-se, deste modo, submetido, quer aos tipos legais de fatos tributários, quer aos tipos de efeitos jurídicos decorrentes da verificação dos fatos, abrangendo a medida do tributo. Logo, a tipicidade atua tanto sobre a hipótese normativa como sobre o mandamento relacional do conseqüente normativo, ou seja, sobre os fatos e os seus efeitos.

Dessa forma, a lei deve conter o fundamento da conduta da Administração e todos os critérios para tomada da decisão. Em síntese, tudo que é importante em matéria tributária deve passar necessariamente pela lei da pessoa política competente. E contendo a lei todos os elementos do fato impositivo, fica vedado o emprego da analogia e da discricionariedade para exigência de tributo ou sua majoração, garantindo-se a segurança jurídica.

Com as lições de Roque Carrazza²⁶, entende-se que do contribuinte só podem ser exigidos tributos quando se verificarem, no mundo fenomênico, os pressupostos de fato descritos numa norma legal, ou seja, quando ocorrerem os *tatbestands* legais.

Contudo, nem todas as situações da vida abstratamente suscetíveis de desencadear efeitos tributários podem ser designadas pelo legislador como fatos tributários. Pelo

²⁴ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 69-70.

²⁵ Idem, p. 73.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 259-262.

contrário, este se encontra limitado na sua faculdade de seleção, eleição ou escolha pela exigência de que a situação da vida a integrar na hipótese da norma tributária seja reveladora de capacidade contributiva²⁷. Essas idéias, aliás, infirmam a concepção da eficácia positiva da capacidade contributiva material salientada anteriormente por Marco Aurélio Greco. Pensa tal doutrinador que a tributação tem fundamentação jurídica apenas na capacidade contributiva dos contribuintes, o que o leva a enaltecer os aspectos meramente econômicos dos atos dos contribuintes, esquecendo-se da correlação entre os tipos civis face aos tipos tributários. Assim, incorre em grave erro por esquecer que, além da capacidade contributiva, que prescreve seus próprios limites, alguns fatos que nela se enquadrem podem ficar de fora como decorrência da escolha e seleção do legislador acerca dos fatos que compõem os tipos tributários.

Em vista disso, pode o legislador escolher livremente as manifestações da riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimitá-las por uma ou outra forma, mas sempre deverá proceder a essa escolha de entre as situações da vida efetivamente reveladoras de uma capacidade contributiva e sempre a esta se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo²⁸. Assim, o objeto da tipificação se torna sempre a capacidade contributiva, cujas expressões a lei delimita mediante a formulação de modelos ou tipos, aos quais se devem ajustar as situações da vida para que se desencadeiem os efeitos tributários²⁹.

O conceito do fato jurídico tributário, ou fato gerador, portanto, caracteriza-se por ser manifestação de capacidade contributiva e por ser decorrência da eleição exigida pela tipicidade. É fato típico revelador de capacidade contributiva, nunca apenas um dos caracteres, mas sempre os dois.

Uma exigência de determinação definitiva não pode ser cumprida pela linguagem, mas, de outro lado, o legislador deve inserir os elementos materiais da obrigação tributária com o maior detalhamento possível, por meio de elementos distintivos determinados ao máximo, naquelas matérias que possam ser normativamente padronizadas e que, portanto, não digam respeito a prerrogativas técnicas da Administração nem sejam incompatíveis com uma regulação com pretensão de permanência. Seu significado é o seguinte: os elementos essenciais da constitucionalmente pressuposta relação tributária devem resultar

²⁷ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 75.

²⁸ Idem, p. 76.

²⁹ Idem, p. 77.

com a maior precisão possível de elementos distintivos da hipótese de incidência de uma lei, cuja aplicação depende de uma constatação concreta da combinação do significado do texto da norma e da situação de fato.

No que toca à elisão fiscal, a tipicidade lhe informa no sentido de que permite prever com segurança e certeza o conteúdo do fato que dá origem a uma obrigação tributária, de forma que o contribuinte possa planejar previamente os seus atos e conhecer os seus efeitos jurídicos. Como doutrina Roque Carrazza³⁰, o contribuinte, quando pratica a elisão, atua nos interstícios normativos, valendo-se das prerrogativas que a tipicidade e a legalidade da tributação lhe dão.

Caso não fosse possível esse planejamento, as condutas elisivas teriam seu conteúdo distorcido e adaptado, sem a utilização de critérios jurídicos, a alguma situação prevista no antecedente de norma impositiva tributária que traria uma carga tributária sempre mais gravosa.

2.5 Segurança jurídica

Seguindo o pensamento de Humberto Ávila³¹, o princípio da segurança jurídica é construído de duas formas. Em primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito (art. 1º, CF). Em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, nomeadamente as de proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI) e das regras da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, a) e da anterioridade (art. 150, III, b).

Em todas essas normas a CF dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal.

Nas lições de Roque Carrazza³², o princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das normas jurídicas e dos atos do poder público. O Direito procura tornar segura a vida das pessoas e das instituições, e, com sua positividade, cria condições de certeza e igualdade que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos.

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 321-323.

³¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 303.

³² CARRAZZA, Roque Antonio. *Ob. cit.* p. 420-432.

Esse princípio subtrai, assim, qualquer resquício de arbitrariedade do campo de atuação do Estado e dos particulares, e faz com que cada pessoa tenha elementos para conhecer previamente as conseqüências dos seus atos. Isto dá a todos a tranqüilidade para realizarem o planejamento dos mesmos, pois já se sabe o modo pelo qual as normas jurídicas serão aplicadas.

Alberto Xavier³³ afirma que a doutrina dominante (especialmente a alemã) tende a ver a essência da segurança jurídica na susceptibilidade de previsão objetiva, por parte dos particulares, das suas situações jurídicas, de tal modo que estes possam ter uma expectativa precisa dos seus direitos e deveres, dos benefícios que lhe serão concedidos ou dos encargos que hajam de suportar. Daqui resulta que a idéia geral de segurança jurídica se analise num conteúdo formal, que é a estabilidade do Direito e num conteúdo material, que consiste na chamada proteção da confiança. O princípio da confiança na lei fiscal, como imposição do princípio constitucional da segurança jurídica, traduz-se praticamente na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base direta e exclusivamente na lei.

O relevo da segurança jurídica no Direito Tributário reside ainda na sua necessária conexão com o tipo de sistema econômico em que vigora. Com efeito, num sistema econômico que tenha como princípios ordenadores a livre iniciativa, a concorrência e a propriedade privada, torna-se indispensável eliminar, no maior grau possível, todos os fatores que possam traduzir-se em incertezas econômica suscetíveis de prejudicar a expansão livre da empresa, designadamente a insegurança jurídica. E isto era o que inevitavelmente sucederia se ao domínio claro da lei se sucedesse o voluntarismo da Administração³⁴.

A segurança jurídica acaba por desembocar na confiança que as pessoas devem ter no Direito. Portanto, ela submete o exercício do poder do Estado ao Direito, fazendo com que as pessoas possam prever, com relativa certeza, as conseqüências que advirão das situações jurídicas a que deram causa. Dessa forma, a legalidade e a tipicidade, entre outras limitações constitucionais ao poder de tributar, funcionam como exigências da segurança jurídica, especificando o seu conteúdo.

³³ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 45-46.

³⁴ Idem, p. 50.

Com uma explanação mais analítica, Humberto Ávila³⁵ compreende que a segurança jurídica pode ser representada a partir de duas perspectivas. Em primeiro lugar, os cidadãos devem saber de antemão quais normas são vigentes, o que é possível apenas se elas estão em vigor antes que os fatos por elas regulamentados sejam concretizados (irretroatividade), e se os cidadãos dispuserem da possibilidade de conhecer mais cedo o conteúdo das leis. A idéia diretiva obtida a partir dessas normas pode ser denominada dimensão formal-temporal da segurança jurídica, que pode ser descrita sem consideração ao conteúdo da lei, dizendo respeito à possibilidade do cálculo prévio independente do conteúdo da lei. Em segundo lugar, a exigência de determinação demanda uma certa medida de compreensibilidade, clareza, calculabilidade e controlabilidade conteudísticas para os destinatários da regulação. A idéia diretiva obtida a partir dessas determinações pode ser denominada dimensão material da segurança jurídica, que está em combinação com o conteúdo da lei, qualificado também como legalidade no sentido material. A partir dessa perspectiva material, a segurança jurídica trata da possibilidade de poder calcular algo de antemão.

No que toca à elisão tributária, a segurança jurídica busca garantir a implementação da causalidade normativa, bem como respeitar a previsão de causalidade para os fatos já consumados.

Segundo Gustavo da Silva Amaral³⁶, no sentido prospectivo, a segurança jurídica visa garantir a possibilidade de planejamento dos atos a serem empreendidos pelos cidadãos. Ela está relacionada à previsibilidade (expectativa) decorrente dos efeitos prescritos pelo ordenamento para as ações humanas juridicizadas. Assim, a causalidade normativa, decorrente da legalidade e da segurança jurídica, é condição da liberdade civil de cada cidadão. No sentido retrospectivo, o primado da segurança jurídica quer se ver realizado pela não-retroatividade de normas jurídicas, garantindo a eficácia jurídica dos atos já consumados conforme o Direito vigente na época de suas concretizações. Assim, o respeito à coisa julgada, ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido são limites que implementam a segurança em seu caráter retrocessivo.

2.6 Elisão tributária como direito fundamental

³⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 305-308.

³⁶ AMARAL, Gustavo da Silva. *Elisão fiscal e norma geral antielisão*. Porto Alegre: IOB-Thomson, 2004. p. 49-50.

De acordo as dimensões normativas dessas limitações constitucionais ao poder de tributar, a elisão se apresenta como um direito constitucional do contribuinte decorrente da relação sistemática de outras normas constitucionais que se impõe a esse poder do Estado, e como um direito fundamental do mesmo de só ser tributado se incorrer no fato previsto na hipótese de incidência da lei tributária, esta última editada de acordo com os parâmetros constitucionais de forma e de conteúdo. A fundamentalidade decorre da própria relevância dos bens jurídicos do contribuinte tutelados pelas normas constitucionais que informam a elisão tributária, como a liberdade e a propriedade.

Portanto, o contribuinte possui o direito de praticar ou não o fato gerador, segundo a sua liberdade de escolha e os seus interesses econômicos. E da sua opção, não poderá o Fisco constituir critérios que o obriguem a incorrer no fato gerador ou suportar o máximo de ônus tributário para uma determinada situação.

Assim, garante-se a legalidade, a tipicidade e a segurança jurídica, como também o sobreprincípio do Estado de Direito, reconhecendo-se a elisão fiscal como conduta lícita, decorrente de normas constitucionais, que não pode ser restringida pelo Estado sob pena de destruir todo o sistema constitucional tributário nacional, seja pela quebra da unidade e da adequação, seja pela negação da ordem axiológica que o informa.

Se o Estado pretende realizar o controle sobre as condutas dos contribuintes que fogem ao fato gerador de obrigações tributárias, então, deve-se falar em controle da evasão tributária, pois com a elisão sequer houve a ocorrência do pressuposto fático de incidência da norma tributária. E se o que se pretende com a norma do parágrafo único do artigo 116 do CTN é combater a elisão fiscal, não resta outra conclusão a não ser reconhecer a sua incompatibilidade com o sistema constitucional tributário brasileiro e, portanto, sua inconstitucionalidade. Entretanto, se pela disposição em que tal norma está posta no ordenamento, se conclua por sua configuração como uma norma com outra finalidade (v.g. o combate à evasão fiscal), deve-se admitir a sua compatibilidade e proceder a sua devida análise.

3. LEGISLAÇÃO SIMBÓLICA

3.1 Teoria da linguagem

O conhecimento humano, descrito com base numa teoria do conhecimento, perpassou diversos estágios até as modernas concepções da teoria da linguagem. Inicialmente, o homem acreditou que a essência dos objetos postos ao seu conhecimento era acessível de forma que ele pudesse reconhecer a ontologia ou o nùmeno dos mesmos. Tal idéia fundamentou toda a metafísica do pensamento grego e diversas outras concepções até meados do século XIX.

Contudo, essa ontologia só ofereceu um conhecimento meramente contemplativo que acreditava na razão humana como instrumento para alcançar a essência das coisas. Assim, viu-se que nada de fecundo ou útil era possibilitado, mas apenas um emaranhado de teorias com pretensão universais que não resistiam a um exame empírico mais acurado. Dessa situação, as especulações metafísicas, emitidas da razão diretamente aos fundamentos últimos, foram abandonadas por um pensamento empírico que buscava analisar indutivamente os fenômenos. A base da percepção e do conhecimento deveria ser sensorial, pela experiência, para, a partir daí, ordená-la gradativamente até a essência dos objetos.

Até aqui se constata que a teoria do conhecimento permaneceu em busca de uma ontologia, ou melhor, uma metafísica, na qual o objeto teria existência independente do sujeito, restando a esse apenas declarar o conhecimento acerca daquele.

Com o pensamento positivista, com início no século XIX, houve uma ruptura radical com a teoria do conhecimento ontológica. Tal pensamento propugnava o abandono de quaisquer considerações metafísicas em um objeto de estudo, pois não importaria mais descobrir *o quê* os objetos são (conhecimento inacessível ao homem), mas sim *como* os objetos são ou se apresentam. Disso, exsurge o conhecimento epistemológico ou científico, em contraposição ao conhecimento metafísico, e que se dirige à especialização e autonomização dos conhecimentos segundos os diversos objetos existentes. Isso dá condição à operacionalização dos conceitos e estruturação de sistemas explicativos dos objetos. Tudo isso com a experimentação das construções e obtenção de resultados práticos ao conhecimento humano.

Segundo Martin Heidegger³⁷, o desenvolvimento das ciências é, ao mesmo tempo, sua independência da filosofia e a inauguração de sua autonomia. Este fenômeno faz parte do acabamento da filosofia. Seu desdobramento está hoje em plena marcha, em todas as

³⁷ HEIDEGGER, Martín. *Conferências e escritos filosóficos*. Trad. Ernildo Stein. São Paulo: Abril Cultural, 1983 (Os Pensadores). p. 269-271.

esferas do ente. Parece a pura dissolução da filosofia; é, no entanto, precisamente seu acabamento. A filosofia transforma-se em ciência empírica do homem, de tudo aquilo que pode tornar-se objeto experimentável de sua técnica, pela qual ela se instala no mundo, trabalhando-o das múltiplas maneiras que oferecem o fazer e o formar. Tudo isto realiza-se em toda parte com base e segundo os padrões da exploração científica de cada esfera do ente.

Parecia que o conhecimento humano havia chegado ao seu estágio final. Entretanto, o mesmo tornou-se extremamente mutável e desconstruível. Aliás, as próprias bases epistemológicas do positivismo deixavam de lado diversas considerações que se afiguravam relevantes.

No século XX, estudos físicos propostos por Heisenberg descobriram que a localização dos objetos, especificamente dos elétrons no átomo, era incerta e, por isso, não havia certeza absoluta acerca de onde está alguma coisa ou o estado natural das mesmas, que dependeriam de diversas variáveis instáveis para se chegar a uma conclusão não tão absoluta assim acerca dos fenômenos oriundos dos objetos. Outra derrota do positivismo veio com a teoria do relativismo de Einstein pela qual as condições de tempo e espaço não seriam imutáveis e, por isso, o universo não funcionaria como um grande mecanismo, mas, ao contrário, como diversos mecanismos e engrenagens variáveis face diversos condicionantes implicantes³⁸.

Daí se conclui que se tornou inacessível ao homem o conhecimento da plenitude dos fenômenos, os quais ele só apreende muito parcialmente, segundo sua condição e posição face aos mesmos.

A única alternativa seria alterar o próprio objeto do conhecimento. Com isso, concluiu-se que todo o conhecimento humano era o reflexo do próprio sujeito e suas idéias em vez da explicação declarativa dos objetos ou de seus fenômenos. Logo, não haveria mais a distinção entre sujeito e objeto, pois os objetos seriam constituídos e não meramente declarados. Logo, a única coisa que realizaria a interação do conhecimento humano e, ao mesmo tempo, a representação dos objetos seria a linguagem.

A comunicação ou a linguagem se torna o instrumento de constituição e interação do conhecimento entre o sujeito e objeto, que agora se aproxima do sujeito, como entre os sujeitos entre si. Assim, as construções lingüísticas assumem o conhecimento como

³⁸ Conferir KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. Trad. Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. São Paulo: Perspectiva, 2007. passim.

convencional e a linguagem é o mundo artificial que o homem constrói historicamente e estabelece culturalmente.

Afirma Hans-Georg Gadamer³⁹ que a linguagem não é somente um dentre muitos dotes atribuídos ao homem que está no mundo, mas serve de base absoluta para que os homens tenham mundo, nela se representa mundo. Para o homem, o mundo está aí como mundo numa forma como não está para qualquer outro ser vivo que esteja no mundo. Mas esse estar-aí do mundo é constituído pela linguagem.

Tudo se resume ao significado (objeto), significante (instrumento de intermediação e representação) e significação (conteúdo representado), todos constituídos pela linguagem. E o real objeto da teoria do conhecimento é a rede de significantes ou signos que transmitem as informações e promovem a construção de toda a realidade humana, como o único dado comum entre os diversos sujeitos cognoscentes. Por isso, enquanto fundada na linguagem significante, a teoria do conhecimento é nada mais do que a teoria da linguagem que perpassa todas as áreas do conhecimento.

Nesse sentido, elucida Marcelo Neves⁴⁰ que em um sentido filosófico muito abrangente, o termo *simbólico* (equivalente a significante) é utilizado para indicar todos os mecanismos de intermediação entre sujeito e realidade. A rede simbólica constituiria o meio artificial da relação entre homem e realidade.

3.2 Simbolismo e instrumentalidade no Direito

A realidade humana é constituída pela linguagem, mas ela não se apresenta de forma unitária ou monista. Aliás, é muito mais conveniente falar de linguagem numa concepção geral, enquanto meta condição do conhecimento, e numa acepção estreita, ou seja, na existência de diversas linguagens, cada qual com seu código de ordenação e autonomia, específica em relação a cada objeto, ou melhor, a cada esfera do próprio ente ou sujeito. Assim, existe a linguagem econômica, a linguagem política, a linguagem de cada religião e, no que interesse atualmente, a linguagem jurídica.

O código que regula toda a linguagem jurídica é o binário lícito/ilícito, que informa todos os elementos intra-sistêmicos do Direito. Enquanto linguagem especializada, o

³⁹ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Trad. Flávio Paulo Meurer. 9. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, Bragança Paulista, SP: Universitária São Francisco, 2008. p. 571.

⁴⁰ NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007. p. 6.

Direito trabalha com elementos normativos que se relacionam internamente por esse código, mas que mantêm referência externa às demais linguagens, pelo menos como possibilidade de adaptação a conjunturas mutáveis.

Quando o Direito estabelece o conteúdo do seu conjunto e de seus elementos apenas pela interação interna desses próprios elementos de forma sistemática, o mesmo se torna instrumentalizado, ou melhor, o texto jurídico adquire normatividade, com a produção normal da cadeia de positivação do Direito, desde a constituição até o caso concreto, perpassando as diversas normas jurídicas deste processo.

Quando, ao contrário, o código de outras linguagens prevalece sobre o código jurídico dentro do próprio sistema jurídico, este perde sua autonomia e assume uma função preponderantemente simbólica, caracterizada pela falta de normatividade e, por isso, eficácia para resolver os problemas jurídicos, com a assunção de um conteúdo político ou econômico latente da legislação, distante do seu conteúdo estritamente jurídico.

Como o elemento normativo fundamental do Direito é a sua constituição, a principal análise gira em torno da instrumentalidade ou simbolismo da própria constituição.

Marcelo Neves⁴¹ assume um conceito sistêmico-teórico de constituição como acoplamento estrutural entre os sistemas político e jurídico, mas principalmente enquanto mecanismo de autonomia operacional do Direito na sociedade moderna. Porém, reconhece que há uma forte contradição entre Direito e realidade constitucionais nos países subdesenvolvidos. A questão diz respeito à falta de normatividade jurídica do texto constitucional como fórmula democrática: a partir deste não se desenvolve suficientemente um processo concretizador de construção do Direito Constitucional; mas, ao mesmo tempo, a linguagem constitucional desempenha relevante papel político-simbólico, também com amplas implicações na esfera jurídica.

Assim, Marcelo Neves⁴² informa que *legislação simbólica* aponta para o predomínio, ou mesmo hipertrofia, no que se refere ao sistema jurídico, da função simbólica da atividade legiferante e do seu produto, a lei, sobretudo em detrimento da função jurídico-instrumental.

⁴¹ NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007. p. 2-3.

⁴² Idem, p. 23.

Ainda com o mesmo autor⁴³, o que vai distinguir a legislação simbólica é a prevalência do seu significado político-ideológico latente em detrimento do seu sentido normativo-jurídico aparente. Em sentido mais abrangente, pode-se dizer que uma quantidade considerável de leis desempenha funções sociais latentes em contradição com sua eficácia normativo-jurídica, ou seja, em oposição ao seu sentido jurídico manifesto. Considerando-se que a atividade legiferante constitui um momento de confluência concentrada entre sistemas político e jurídico, pode-se definir a legislação simbólica como produção de textos cuja referência manifesta à realidade é normativo-jurídica, mas que serve, primária e hipertroficamente, a finalidades políticas de caráter não especificamente normativo-jurídico. A referência deôntico-jurídica de ação e texto à realidade torna-se secundária, passando a ser relevante a referência político-valorativa ou político-ideológica.

Harald Kindermann⁴⁴ propôs um modelo tricotômico para a tipologia da legislação simbólica. Seu conteúdo pode ser de: a) confirmar valores sociais, b) demonstrar a capacidade de ação do Estado e c) adiar a solução de conflitos sociais através de compromissos dilatórios

A legislação simbólica destinada primariamente à confirmação de valores sociais tem sido tratada basicamente como meio de diferenciar grupos e os respectivos valores ou interesses. Constituiria um caso de política simbólica por gestos de diferenciação, os quais apontam para a glorificação ou degradação de um grupo em oposição a outros dentro da sociedade. Mas a legislação afirmativa de valores sociais pode também implicar gestos de coesão, na medida em que haja uma aparente identificação da sociedade nacional com os valores legislativamente corroborados, como no caso de princípios de autenticidade⁴⁵.

O objetivo da legislação simbólica pode ser também fortalecer a confiança dos cidadãos no respectivo governo ou, de um modo geral, no Estado. Nesse caso, trata-se de produzir confiança nos sistemas político e jurídico. O legislador, muitas vezes sobre pressão direta do público, elabora diplomas normativos para satisfazer as expectativas dos cidadãos, sem que com isso haja o mínimo de condições de efetivação das respectivas normas. É a legislação-álibi. Por ela o legislador procura descarregar-se de pressões políticas ou apresentar o Estado como sensível às exigências e expectativas dos cidadãos. Também, ela serve como comprovação de reação do Estado em face da insatisfação

⁴³ NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007. p. 29-31.

⁴⁴ *Apud* NEVES, Marcelo. *Ob. cit.* p. 33.

⁴⁵ NEVES, Marcelo. *Ob. cit.* p. 35-36.

popular frente a determinados acontecimentos ou problemas sociais, ou seja, apresenta-se como uma reação do Estado⁴⁶.

A legislação-álibi decorre da tentativa de dar aparência de uma solução dos respectivos problemas sociais ou, no mínimo, da pretensão de convencer o público das boas intenções do legislador. Ela não apenas deixa os problemas sem solução, mas, além disso, obstrui o caminho para que eles sejam resolvidos. A essa formulação do problema subjaz uma crença instrumentalista nos efeitos das leis, conforme a qual se atribui à legislação a função de solucionar os problemas da sociedade. Entretanto, é evidente que as leis não são instrumentos capazes de modificar a realidade de forma direta, pois as variáveis normativo-jurídicas defrontam-se com outras variáveis orientadas por outros códigos e critério sistêmicos. A resolução dos problemas da sociedade depende da interferência de variáveis não normativo-jurídicas. Parece, portanto, mais adequado afirmar que a legislação-álibi destina-se a criar a imagem de um Estado que responde normativamente aos problemas reais da sociedade, embora as respectivas relações sociais não sejam realmente normatizadas de maneira conseqüente conforme o respectivo texto legal. Nesse sentido, pode-se afirmar que a legislação-álibi constitui uma forma de manipulação ou de ilusão que imuniza o sistema político contra outras alternativas, desempenhando uma função ideológica. Contudo, em face da perda de realidade da legislação em um mundo que se transforma aceleradamente, confundem-se o real e a encenação, ilusão e auto-ilusão tornam-se indiferenciáveis de tal maneira que líderes políticos não são apenas produtores, mas também vítimas de interpretações simbólicas⁴⁷.

O emprego abusivo dessa legislação leva à descrença no próprio sistema jurídico, transtorna persistentemente a consciência jurídica. Tornando-se abertamente reconhecível que a legislação não contribui para a positivação de normas jurídicas, o Direito como sistema garantidor de expectativas normativas e regulador de condutas cai em descrédito; disso resulta que o público se sente enganado, os atores políticos tornam-se cínicos⁴⁸.

A legislação simbólica também pode servir para adiar a solução de conflitos sociais através de compromissos dilatatórios. Nesse caso, as divergências entre grupos políticos não são resolvidas por meio do ato legislativo, que, porém, será aprovado consensualmente pelas partes envolvidas, exatamente porque está presente a perspectiva da ineficácia da

⁴⁶ NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007. p. 36-38.

⁴⁷ Idem, p. 39-40.

⁴⁸ Idem, p. 40-41.

respectiva lei. O acordo não se funda no conteúdo do diploma normativo, mas sim na transferência da solução do conflito para um futuro indeterminado⁴⁹.

A legislação simbólica é caracterizada por ser normativamente ineficaz, significando isso que a relação hipotético-abstrata *se-então* da norma primária e da norma secundária (programa condicional) não se concretiza regularmente. Ela define-se também num sentido positivo: produz efeitos relevantes para o sistema político, de natureza não especificamente jurídica. Não se distingue da legislação instrumental por não exercer influência sobre a conduta humana, mas sim pela forma como a exerce e pelo modelo de comportamento que influencia⁵⁰.

Agora importa reconhecer a função desempenhada pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN, se instrumental ou simbólica, frente aos interesses que nortearam sua instituição, a fim de lhe imprimir sua real configuração normativa face as já apresentadas normas constitucionais informativas da elisão tributária.

3.3 Norma geral antielisão ou norma antievasão?

Eis o referido dispositivo do CTN:

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 de 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.

Toda a polêmica em torno do dispositivo do parágrafo único gira em torno do conteúdo do verbo *dissimular* que termina por condicionar toda a atribuição administrativa para desconsiderar atos ou negócios jurídicos dos contribuintes. É a tentativa de desconsiderar atos civis em face da sua finalidade.

Marco Aurélio Greco⁵¹, construindo um modelo extremamente disforme e de difícil aplicabilidade, defende a introdução de uma regra: 1) restrita ao campo do imposto sobre a

⁴⁹ NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007. p. 41.

⁵⁰ Idem, p. 51-53.

⁵¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 403-404.

renda (não aplicável a todos os tributos); 2) precedida de um ajuste de valores de bens a valor de mercado; 3) que atribuísse competência a um órgão colegiado e não a uma *autoridade administrativa*; 4) que disciplinasse um procedimento no âmbito do qual fosse instaurado um debate quanto às práticas lícitas do contribuinte, antes da lavratura do auto de infração; 5) que alcançasse apenas as práticas que não tivesse razões extratributárias que as justificassem; 6) em que tais práticas configurassem abuso de direito ou fraude à lei; e 7) que, na sua aplicação concreta, o modelo comportasse exigência de tributo, sem aplicação de penalidades.

Entretanto, ele mesmo admite a existência de diferenças manifestas entre esse e o modelo estabelecido no CTN. E que o dispositivo deflagrou, definitivamente, o debate quanto aos critérios que devem informar o relacionamento entre Fisco e contribuinte, bem como sobre os limites da liberdade negocial e de auto-organização do contribuinte, na busca lícita da menor carga tributária possível.

Se tal norma busca o controle do fim elisivo, que é algo lícito, a elisão tributária restaria abolida ou drasticamente impossibilitada, inviabilizando-se, assim, um direito fundamental do contribuinte posto na CF. E, por isso mesmo, não há como sustentar este raciocínio que infraconstitucionalmente estabelece a violação anti-sistemática e a subversão de valores promovidos por normas constitucionais que indicam caminho inverso, ou seja, tutelando a elisão tributária. Não há como deixar de reconhecer por inconstitucional uma norma geral antielisão no sistema constitucional tributário brasileiro.

No entanto, como o dispositivo ainda pende de regulamentação, é possível admiti-lo como uma norma antievasão que veio tratar do assunto específico da simulação relativa, visto que o conceito de *dissimulação* a ela corresponde, fato, aliás, corroborável pela análise do artigo 167 do Código Civil (CC). Isso comprova o erro cometido por aqueles que entendem o verbo *dissimular* como uma referência à prática dos negócios indiretos e aos atos lícitos dos contribuintes. Pois, é inconcebível, num Estado de Direito, que se penalizem condutas lícitas, como é a elisão fiscal, e que os cidadãos vejam tolhida a liberdade de planejar seus atos e vê-los perder a validade e eficácia que o direito objetivo lhes tenha outorgado.

Nesse sentido, Alberto Xavier⁵² predica que o método da cláusula geral (como o seria uma norma geral antielisão), tão caro aos Estados totalitários, não pode deixar de

⁵² XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 85.

brigar com própria essência do Estado de Direito e, em especial, com os valores da segurança jurídica que este encarna. Logo, repugnaria uma declaração que em seu conteúdo expressasse: toda manifestação de capacidade contributiva será tributada; a determinação da taxa cabe à livre discricção dos serviços.

Gustavo da Silva Amaral⁵³ aduz que com uma norma geral antielisão seria exigida uma intenção extratributária, ou seja, a mera e única intenção de economizar tributo na realização dos atos e negócios jurídicos não teria validade perante o Fisco, sendo imprescindível a consideração de intenções outras além daquela, sob pena da desconsideração dos referidos atos ou negócios. Entretanto, no sistema do Direito Positivo vigente não existem enunciados prescritivos aptos a justificar a interpretação do propósito negocial, como condição de validade ou eficácia dos atos jurídicos, no que concerne à elisão tributária.

Aliás, se a elisão acontece antes mesmo da ocorrência do fato gerador, e a obrigação de pagar tributo só surge após esta mesma ocorrência, como obrigar um contribuinte a pagar uma exação tributária sem ter praticado o fato previsto na hipótese de incidência tributária? Essa questão suscita dúvidas sobre o conhecimento e o entendimento daqueles que asseguram estar posta a norma geral antielisão no Direito Tributário Brasileiro.

A expressão *dissimular o fato gerador* significa mascarar, ocultar, mediante simulação relativa, a realização do fato jurídico tributário por parte do contribuinte. Um ato tal constitui ilícito, e continuará sendo. O dispositivo sequer ampliou o campo dos atos ilícitos e, portanto, não se aplica ao mesmo o termo *antielisivo*. Já que dissimular se refere a ato ilícito (simulação/dissimulação), tal comportamento sujeitará o contribuinte às sanções pecuniárias e, eventualmente, restritivas de liberdade aplicáveis. Não terá o condão de albergar atos lícitos praticados pelos contribuintes, mesmo que com o único objetivo de economizar tributo.

Ricardo Moriz⁵⁴ diz que o dispositivo, na realidade, cria uma norma antievasão e não uma norma antielisão. No Direito Constitucional Brasileiro, tal como posto desde 1988, uma norma geral antielisão não teria validade. O parágrafo único do artigo 116 do

⁵³ AMARAL, Gustavo da Silva. *Elisão fiscal e norma geral antielisão*. Porto Alegre: IOB-Thomson, 2004. p. 89-91.

⁵⁴ OLIVEIRA, Ricardo Moriz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Coord. *Curso de Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 449-471.

CTN, que trata especificamente da *dissimulação*, espécie de simulação, veio reforçar os instrumentos do CTN no combate à evasão fiscal, especialmente o seu artigo 149, VII, pois passou a exigir que a declaração da existência da dissimulação seja feita mediante procedimento específico que demanda difícil dilação probatória quanto à matéria fática.

O dispositivo institui um procedimento específico para a desconsideração dos atos dissimulatórios (simulação relativa) da realidade. Em síntese, o parágrafo único do artigo 116 do CTN, na sua correta compreensão, é uma norma antievasão destinada a combater a evasão tributária perpetrada mediante dissimulação da realidade constitutiva da obrigação tributária.

Com isso, comprova-se que o governo instituiu norma que não reflete aquilo que realmente intencionou. Mas, para que esse dispositivo assuma sua configuração adequada às normas constitucionais informadoras da elisão tributária, é imprescindível que o Direito assumam seu caráter instrumental, principalmente para a concretização jurídica do texto constitucional, pelo específico código que confere autonomia à linguagem do Direito.

Acaso o conteúdo ideológico prevaleça, conforme o código político do poder e do ter (econômica e política), pode ser que o dispositivo adquira uma instrumentalidade contrária à legalidade, tipicidade e segurança jurídica em matéria tributária, subvertendo o sistema constitucional respectivo e contribuindo para a não-democracia que a falta de autonomia do Direito possibilita, por não concretizar normativamente a constituição.

Apesar do alvoroço pirotécnico empreendido pelo governo federal no sentido de que estaria criando uma norma geral antielisiva para acabar com operações que estariam lesando os cofres públicos, não foi isso, na prática, que foi aprovado pelo Congresso Nacional. Na tipologia proposta por Harald Kindermann, o aludido dispositivo pode ser enquadrado como norma simbólica tanto no sentido de uma legislação-álibi como também em sua forma de um compromisso dilatatório.

Como legislação-álibi pretende conferir aparência de que o Estado está preocupado com a questão de abastecer os cofres públicos e de que o legislador irá resolvê-la. Tem serventia até mesmo como forma de propaganda (evidentemente enganosa) perante as nações estrangeiras e o Fundo Monetário Internacional (FMI), ou seja, aos credores internacionais. Tal entendimento, evidentemente, foi prevalente na época da publicação da lei complementar nº 104, quando o Brasil ainda era devedor do FMI. Contudo, atualmente, em que tal situação se apresenta mais favorável, pode ser que tal dispositivo sirva de

justificativa para angariar recursos em face dos gastos com políticas públicas as mais diversas.

Nesse campo de ampliação dos gastos públicos em setores de recursos escassos, como saúde e políticas sociais, Gustavo Amaral⁵⁵ elucida que se o Estado está obrigado a sempre ter recursos para prestar as utilidades que lhe são demandadas, então, por dever de coerência, há que se reconhecer o direito de obter esses recursos. Mas seja no campo da receita pública, seja no campo da própria contenção de gastos, há direitos individuais, como as garantias tributárias, a vedação ao confisco, o direito à percepção dos vencimentos e proventos.

Referido dispositivo parece também ter sido instituído como forma de um compromisso dilatório para a solução do impasse criado entre as bases opostas (empresariais e governistas) dentro do Congresso Nacional. Nesse aspecto, as soluções são procrastinadas para um futuro debate por meio da promulgação de um texto normativo ineficaz. A tentativa de restrição do campo da elisão utilizando-se de termo que denota evasão não pode ser interpretada como vontade de enfrentar normativamente a questão.

4. CONCLUSÃO

Pelo exposto, pode-se concluir que a elisão fiscal é um direito fundamental do contribuinte, não previsto expressamente, mas como uma consequência implícita da construção hermenêutica conjunta das limitações constitucionais ao poder de tributar da legalidade, tipicidade e segurança jurídica, todas informadoras do sobreprincípio do Estado de Direito. Desta forma, a tentativa de inserção de uma norma geral antielisiva no ordenamento jurídico traz implicações que demandam solução.

A legalidade, a tipicidade e a segurança jurídica informam a elisão fiscal, de forma que asseguram a liberdade contratual e de planejamento dos contribuintes na realização dos seus atos civis. Elas atuam impondo limites ao poder de tributar de forma que a relação obrigacional tributária só pode instaurar-se quando ocorrido efetivamente o fato previsto em lei formal da pessoa política constitucionalmente competente, segundo os preceitos constitucionais, que tenha como consequência jurídica o nascimento da obrigação ao pagamento de tributo.

⁵⁵ AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez & escolha*: em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 37-38.

Dessa forma, só há tributo com a ocorrência do respectivo fato gerador, e o contribuinte tem o direito de escolher livremente entre praticar ou não este fato, segundo os seus interesses econômicos, e, ainda mais, tem o direito de exercer racionalmente o planejamento de seus atos para que incida na menor carga tributária possível. É claro que o meio para realização desses desideratos há de ser lícito, ou seja, mediante a prática da elisão fiscal. O mero e único propósito de economia tributária é válido para o Direito, principalmente em face das pessoas jurídicas, que visam o lucro em suas atividades com a menor quantidade de custos possível.

Uma norma geral antielisão traz uma inversão dos valores jurídicos, pois visa desconsiderar atos sob o manto da licitude e instituir um estado de incerteza e insegurança jurídicas, no qual o Fisco chega a se tornar um quase legislador, na medida em que seria ele quem estabeleceria a real qualificação jurídica dos mesmos atos, confundindo o interesse público com meros interesses fiscais de arrecadação progressiva. Assim, o sistema constitucional tributário sucumbiria e o Direito seria apenas um instrumento a serviço da Administração Pública e dos agentes políticos na satisfação de seus caprichos com o erário público.

Portanto, é de se concluir que uma norma geral antielisão é completamente incompatível com o sistema constitucional tributário brasileiro, ou seja, ela é inconstitucional por estar em desacordo com quase todas as limitações ao poder de tributar nele insertas, principalmente as informadoras da elisão fiscal. E, conseqüentemente, não há a possibilidade válida de sua criação dentro desse mesmo sistema jurídico.

O parágrafo único do artigo 116 do CTN, na realidade, não configura uma norma geral antielisão, prestando-se melhor ao combate da evasão fiscal, já que o seu núcleo significativo (o verbo *dissimular*) se refere à prática de condutas do contribuinte que realizem a simulação relativa, tal como o conceito está posto no artigo 167 do CC de 2002. Dessa forma, esse dispositivo seria aproveitado ao complementar os instrumentos previstos no artigo 149, VII, do CTN.

O dispositivo remanescente do CTN não está eivado de vício algum de inconstitucionalidade, pois, mesmo que a intenção na sua edição fosse a de instituir uma norma geral antielisiva, na realidade, ele configura uma norma antievasiva. E, como tal, está completamente conforme com o sistema constitucional tributário brasileiro, pois visa ao combate da evasão fiscal, do ilícito, condutas indesejadas pelo Direito. Mas isto apenas se reconhece a instrumentalidade do Direito, principalmente do texto constitucional,

enquanto estabelece normas fundamentais que tutelam a elisão tributária, como a legalidade, a tipicidade e a segurança jurídica.

5. REFERÊNCIAS

- AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez & escolha: em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- AMARAL, Gustavo da Silva. *Elisão fiscal e norma geral antielisiva*. Porto Alegre: IOB-Thomson, 2004.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- _____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Trad. A. Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.
- GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Trad. Flávio Paulo Meurer. 9. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, Bragança Paulista, SP: Universitária São Francisco, 2008.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.
- HEIDEGGER, Martín. *Conferências e escritos filosóficos*. Trad. Ernildo Stein. São Paulo: Abril Cultural, 1983 (Os Pensadores).
- KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. Trad. Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. São Paulo: Perspectiva, 2007.
- NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Moriz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 393-471.

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