



**ENTRE RAWLS E LUHMANN: A NECESSIDADE DE SE COIBIR O PLANEJAMENTO  
FISCAL SEM SE AFASTAR DA SEGURANÇA JURÍDICA\***

*BETWEEN RAWLS E LUHMANN: THE NEED TO CURB FISCAL PLANNING WITHOUT  
DEPARTING FROM LEGAL CERTAINTY*

**Rafael Cardoso Vacanti\*\***

**RESUMO:** O artigo pretende verificar a relação entre o conceito de Estado, e suas respectivas evoluções dos paradigmas dos direitos fundamentais, e a tributação, especialmente quanto à liberdade do contribuinte em se estruturar para obter redução de sua carga tributária por meio da elisão fiscal. A Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann será utilizada para demonstrar quais são os elementos jurídicos aplicáveis pelo julgador e pela Administração quando da tomada de atos ou decisões. Por outro lado, a Teoria da Justiça de John Rawls permitirá identificar qual o critério de justiça para a tributação dentro desse novo paradigma estatal. Por fim, debaterá o planejamento tributário a partir da discussão entre a justiça e a necessidade de operabilidade sistêmica.

**Palavras-chave:** Normas antielisivas; Teoria dos Sistemas; Justiça fiscal.

**ABSTRACT:** This paper has as purpose to analyze how the changes in the concept of the State, with the evolution of the fundamental rights, have impacted on taxation, especially on the possibility for the citizens or companies organizes itself in order to reduce his tax burden. The Systems Theory of Niklas Luhmann will be used in order to verify what are the elements, rules and principles, applicable by the judge or the Tax Administration in their decisions. As well, will be necessary resort the theory of Justice, wrote by John Rawls, to analyze which is the criterion for classifying taxation as fair or not. Also, will study if the tax planning brings benefits or damages to the State, and how to reconcile the concept of justice and the necessity of legal security.

**Keywords:** Anti-avoidance rules; Theory of Social systems; Tax equity.

## **INTRODUÇÃO**

A tributação é objeto de controvérsias há séculos, especialmente quanto à sua justiça. A oneração do patrimônio tido como privado é matéria tormentosa, pois, ao tangenciar limitações à

\*Artigo submetido em 28 dez. 2018 e aceito para publicação em 25 jun. 2019. Publicado em 30 jul. 2019.

\*\* Pós-graduado em Direito Tributário pela Universidade Futura, Votuporanga, São Paulo, Brasil / [rafaelvacanti@gmail.com](mailto:rafaelvacanti@gmail.com)

propriedade e discussões sobre desigualdade<sup>1</sup>, envolve as mais diversas sensações dos cidadãos, sendo comum a associação do fenômeno a algo maléfico<sup>2</sup> ou, em especial no Brasil, ineficiente<sup>3</sup>.

Nesse sentido, é relevante atentar que a construção do juízo de valor da sociedade a respeito da imposição é reflexo de diversos fatores históricos. No passado, alta tributação esteve relacionada à exploração da população, como exemplo tem-se: (i) a oneração demasiada dos miseráveis, conforme se verificava na França pré-Revolução<sup>4</sup>, (ii) a tributação das colônias europeias (iii) a forma de arrecadação de impostos implementada nos territórios romanos em que apenas os dominados estavam sujeitos a incidência tributária<sup>5</sup>.

Percebe-se que, em cada uma dessas situações, a tributação esteve relacionada diretamente a um sentimento de injustiça por parte dos cidadãos tributados, o que, posteriormente, culminou em revoltas contra seus governantes. Nota-se, então, a imbricação do fenômeno impositivo com outros fatores sociais, tais como a luta pela liberdade, uma vez que a sujeição passiva significava não só o dever de pagar, mas também sua subordinação face ao soberano, ao império ou à coroa europeia.

Contudo, a evolução do Estado, com a superação das revoluções liberais do século XX e a aproximação do *Welfare State*, elevou a tributação a um novo patamar, no qual passa a ser vista como instrumento para garantir direitos fundamentais a cidadãos<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> O tema será abordado mais a frente, mas desde logo, ressalte-se, que segundo alguns economistas e tributaristas, dentre os quais se destaca Thomas Piketty, a tributação quando não progressiva acaba por estimular o crescimento da desigualdade, uma vez que o sacrifício financeiro dos mais ricos, quando fundado em critérios meramente proporcionais, revela-se muito inferior àquele experimentados pela grande massa populacional mundial. (PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. 1ª Edição. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.)

<sup>2</sup> Sobre a visão da sociedade a respeito da tributação, no famoso julgamento da Suprema Corte Americana no caso *Culloch x Maryland*, momento histórico do surgimento da imunidade recíproca na forma que se conhece hoje, por exemplo, fora assentado que o poder de tributar possui igual poder de destruição. Isto é, embora não deixe de ser uma verdade, o fenômeno tributário, historicamente, vem sendo tratado como uma invasão ao patrimônio privado. A respeito do julgado, ver: FLAHERTY, Martin. John Marshall, McCulloch v. Maryland, and “We the People”: Revision in Need o Revising. *William & Mary Law Review*. Volume 43, Issue 4, 2002, Williamsburg, Virgínia (USA).

<sup>3</sup> Ineficiente em razão do baixo retorno social, característica marcante da tributação local, segundo os próprios brasileiros. Neste sentido, conferir estudo disponível em < <https://ibpt.com.br/noticia/2595/CNPL-Brasil-e-o-Pais-que-proporciona-pior-retorno-em-servicos-publicos-a-sociedade> > Acesso em 11/11/2017.

<sup>4</sup> É oportuno destacar que a Revolução Francesa, em grande parte, foi motivada também pela tentativa de aumento da tributação sobre o clero e a nobreza local, o que fez com que eles se rebelassem contra o Monarca Luís XVI. (GARCIA, Maria. 1789: Inconfidência Mineira, a Revolução francesa do Brasil: tributação e o direito à liberdade. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*. São Paulo, v.18, n.71, p. 203-227. Revista dos Tribunais, abr./jun. 2010.)

<sup>5</sup> Isso sem contar que, nesta época, os tributos eram criados e aumentados sem sequer necessidade, tão somente visando a satisfação dos colonizadores. (MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do Sistema Tributário Nacional de 1988. In: XIX Encontro Nacional do CONPEDI, 2010, Fortaleza. Anais do (Recurso eletrônico) XIX Encontro Nacional do CONPEDI, 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf> Acesso em 11/11/2017.)

<sup>6</sup> Desde logo é importante salientar que a tributação possui relação direta com a concreção dos direitos fundamentais, uma vez que é a partir de tais recursos que o Estado se vê capacitado de oferecer os serviços a ele incumbidos pela Constituição do país. (CALIENDO, Paulo. Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação. In: SARLET, Ingo Wolfgang. (org). TIMM, Luciano Benetti. (org). *Direitos fundamentais: orçamento e “reserva do possível”*. 2. ed. rev. e amp. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2010.)

É a partir da sedimentação dessa premissa que se pretende, verificar em que proporção a criação de normas antielisivas<sup>7</sup> é medida necessária para garantir-se essa justa tributação. Isto é, deseja-se investigar o espaço do planejamento tributário e da elisão dentro do Estado Fiscal, especificamente sua relação com a segurança jurídica esperada pelo Direito.

Visando a melhor compreensão do tema, o trabalho será realizado a partir do método de revisão bibliográfica e dividido em três tópicos: (i) o primeiro apresentará sob qual recorte teórico será tratado o tema, ou seja, como o autor observa o direito e a justiça dentro de uma sociedade; (ii) o segundo investigará brevemente a evolução da tributação junto ao Estado, suas funções e, principalmente, sua relação com o conceito de justiça; (iii) o terceiro analisará a compatibilidade da segurança jurídica com a justiça no que se refere às normas antielisivas tanto dentro do contexto operativo do direito, *latu sensu*, como especificamente no tributário.

## **1 O DIREITO COMO SISTEMA SOCIAL E A JUSTIÇA INERENTE AO CONCEITO DE SOCIEDADE**

### **1.1 O CONCEITO DE JUSTIÇA**

Antes de se entrar no tema da justiça de normas antielisivas ou mesmo da própria tributação, é de suma importância compreender sobre qual recorte o estudo será pautado. Dessa forma, serão essenciais os ensinamentos de John Rawls, autor americano que, dentre outras obras, escreveu o livro “Uma Teoria da Justiça”, em que buscou discorrer sobre uma releitura do contrato social a partir da ideia de que a estrutura básica de uma sociedade é a justiça<sup>8</sup>.

Em síntese, o autor defende que, na celebração do contrato social, o povo<sup>9</sup> escolhe, a partir da racionalidade, quais são os critérios de justiça que serão utilizados para aquele Estado

---

<sup>7</sup> A norma antielisiva tem como objetivo evitar que construções operacionais consigam evitar o pagamento de tributo com base nas chamadas lacunas ou mesmo a partir de um critério formalista/legalista do fato gerador. Nas palavras de um dos percussores da interpretação econômica do fato gerador a tributação incidiria sobre um fenômeno econômico não se restringindo ao núcleo da palavra escolhida na norma impositiva: “o tributo será devido sempre que tal transmissão se apresente, ainda que, na hipótese, a relação efetivamente ocorrida não caiba nos limites do instituto da compra e venda tal como o conceitua o direito privado” VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financeiras, 1932.p. 165.

<sup>8</sup> “Meu objetivo é apresentar uma concepção de justiça que generaliza e leva a um plano superior de abstração a conhecida teoria do contrato social como se lê, digamos, em Lock, Rousseau e Kant. Para fazer isso, não devemos pensar no contrato original como um contrato que introduz uma sociedade particular ou que estabelece uma forma particular de governo. Pelo contrário, a ideia norteadora é que os princípios da justiça para a estrutura básica da sociedade são o objeto do consenso original.” (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 12-13)

<sup>9</sup> Rawls utiliza o termo povo para se referir a coletividade pertencente às sociedades organizadas (Estados), pois para ele tal distinção é relevantíssima ao tratar-se do tema justiça. (RAWLS, John. *O direito dos povos*. São Paulo, Martins Fontes, 2001. p. 3-5.)

formado, bem como que, acaso estas balizadas não fossem pautadas pela equidade<sup>10</sup>, jamais os cidadãos aceitariam privar-se de sua liberdade total para sujeitar-se ao poder do estatal<sup>11</sup>.

Assim, explica que a escolha correta desses pilares da justiça deve ser feita enquanto os cidadãos estão cobertos pelo véu da ignorância, uma espécie de posição original, na qual todos fossem iguais, onde o dinheiro, o poder, as características físicas, as capacidades intelectuais e os preconceitos não pudessem exercer influência alguma. Neste momento, hipotético, é claro, o povo iria optar pela justiça como equidade<sup>12</sup>, ou seja, apenas quando não houvesse interesse particular na definição do que seria justo, poder-se-ia conceber o melhor critério para a justiça na celebração do contrato social<sup>13</sup>.

Então, a utilização do véu da ignorância, o que esconderia do cidadão todas suas características, é um pressuposto da teoria rawlsiana, pois sem ele jamais haveria uma posição original que permitisse ao povo decidir sobre a justiça. Por exemplo, os senhores de escravos, sabendo de sua posição social, jamais decidiriam que a escravidão era injusta, argumentariam que essa estrutura decorre das escolhas individuais ou algo nesses termos, a despeito de a história revelar a inexistência de qualquer senso de justiça em privar alguém de sua liberdade para servir a outro, seja por sua descendência, seja por dívidas. Contudo, porventura esse mesmo senhor de escravo não soubesse qual seu papel na sociedade, dificilmente julgaria justa a escravidão, uma vez que ele próprio poderia ser aquele que sofreria a mazela deste regime<sup>14</sup>.

---

<sup>10</sup> Equidade é um conceito trabalhado por Rawls para exemplificar que a justiça deve ser imparcial, ou seja, os critérios não podem ser definidos por pessoas que tenham qualquer viés subjetivo. Sobre o tema, ver: (SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. p. 86-89)

<sup>11</sup> Observe a narração do próprio autor quanto a esse momento de escolha: “Assim, devemos imaginar que aqueles que se comprometem na cooperação social escolhem juntos, numa ação conjunta, os princípios que devem atribuir os direitos e deveres básicos e determinar a divisão de benefícios sociais. Os homens devem decidir de antemão como devem regular suas reivindicações mútuas e qual deve ser a carta constitucional de fundação de sua sociedade. Como cada pessoa deve decidir com o uso da razão o que constitui o seu bem, isto é, o sistema de finalidades que, de acordo com sua razão, ela deve buscar, assim um grupo de pessoas deve decidir de uma vez por todas tudo aquilo que entre elas se deve considerar justo e injusto. A escolha que homens racionais fariam nessa situação hipotética de liberdade equitativa, pressupondo por ora que esse problema de escolha tem uma solução, determina os princípios da justiça.” (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 13)

<sup>12</sup> Rawls em nenhum momento aduz que o povo possui um único conceito de justiça, ao revés, ele utiliza o véu da ignorância exatamente para retirar as características pessoais e concluir pela ideia de justiça como equidade. Nesse sentido entende Dworkin em texto destinado à Rawls: “How then should we understand a theory of law like the sources thesis? Rawls spoke directly to that issue by example – through his analysis of the concept of justice. He did not suppose that everyone who shares and uses the concept of justice shares some substantial background understanding about what makes and institution just or unjust. On the contrary, he insisted that people have radically different conceptions of justice.” “De que modo, então, nós devemos entender a teoria legal como a tese dos recursos? Rawls esclarece esse problema através da análise do conceito de justiça. Ele não parte da premissa de que todos partilham de um mesmo critério para entender o que faz de uma ação justa ou não. Pelo contrário, ele insiste que cada um possui seu conceito de justiça, radicalmente diferente entre si.” (TRADUÇÃO LIVRE) DWORKIN, Ronald. Rawls and the law. *Fordham law review*. Volume 72, 2004. Disponível em < <http://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol72/iss5/3/> > Acesso em: 12/10/2017.

<sup>13</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 127-128.

<sup>14</sup> Vale destacar que este exemplo não é utilizado por Rawls em sua obra, sendo uma dedução deste autor sobre o pensamento do filósofo americano.

Noutros termos, a equidade só seria alcançada a partir do véu da ignorância, pois do contrário, os desejos, poderes, propensões e riquezas influenciariam o povo a escolher o critério de justiça que lhes fosse mais vantajoso, a despeito daqueles que, muitas vezes, por serem menos dotados de poder, não conseguem ter sua voz ouvida.

Nesse sentido, a justiça, para Rawls, seria escolhida como o desdobramento de dois princípios básicos:

“Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para as outras. Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo (a) consideradas como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável, e (b) vinculadas a posições e cargos acessíveis a todos.”<sup>15</sup>

O primeiro princípio da justiça, para Rawls, estaria presente quando todo o povo dispusesse de um mínimo existencial, ou seja, bens primários, compostos de sua liberdade, direitos subjetivos (autoestima) e riquezas suficientes para subsistência<sup>16</sup>, os quais permitiriam a cada cidadão usufruir de oportunidades.<sup>17</sup>

Por outro lado, o segundo pilar, chamado de “princípio da diferença” consistiria em toda a desigualdade ter como dever gerar benefícios ao povo em geral. Nesse ponto, Rawls afasta-se da corrente utilitarista, em voga à época<sup>18</sup>, pois refuta a máxima de que uma ação seria moralmente aceitável, e, portanto justa, quando a maior parte do povo dela se beneficiar.

Conforme o princípio da diferença, não há como conceber que uma pequena parcela da população seja privada de seus direitos fundamentais para que outra maior se engrandeça sem qualquer modo subjetivo de distribuição desse ônus<sup>19</sup>. Rawls destaca que o correto seria que a desigualdade fosse utilizada como mecanismo de distribuição, de modo que, quando necessário, aqueles com mais condições fossem privados de alguns de seus bens/direitos para o benefício da parcela mais pobre<sup>20</sup>.

---

<sup>15</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 64.

<sup>16</sup> Amartya Sen ressalta que, embora Rawls tenha se referido de forma genérica ao povo, é compatível com sua teoria a ideia de que seu desejo que esses bens primários fossem medidos subjetivamente. Por exemplo, uma mulher grávida, durante a gestação, inspira mais cuidados do que um homem de 19 anos, de forma que a ela devem ser garantidos o mínimo necessário para sua existência digna. O mesmo raciocínio é aplicável aos portadores de necessidades especiais ou físicas, pois com os mesmos bens que um homem saudável eles jamais conseguiram alcançar as mesmas oportunidades. (SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. p. 96)

<sup>17</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes p. 66-69.

<sup>18</sup> Sobre o tema ver: ESTEVES, Julio. As críticas ao utilitarismo por John Rawls. In *Ethic@, Revista Internacional de Filosofia Moral*, Florianópolis, v.1, nº 1, p. 81-86, junho de 2002. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/ethic/article/viewFile/14536/13310>> Acesso em: 26/10/2017.

<sup>19</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes p. 81-82.

<sup>20</sup> RAWLS, John. *O direito dos povos*. São Paulo, Martins Fontes, 2001. p. 155-156.

O autor modifica a teoria utilitarista para inserir uma ordem nela: a privação não pode ser aleatória, devendo focar naqueles que possuem mais recursos, pois a desigualdade deve gerar benefícios à população menos abastada.

Finalizando, conforme ensina Dworkin, a ideia de Rawls de uma posição original na qual, sem saber as qualidades e aptidões, os cidadãos escolheriam a justiça como equidade, pode ser comparada à contratação de um seguro prévio social. Explica-se, o princípio da diferença seria a previsão contratual para se exigir, após formada a sociedade, que aqueles mais abastados, dotados de maiores capacidades, arquem com ônus maior do que aqueles marginalizados<sup>21</sup>.

A conta é simples, diluir-se-ia o risco de um homem não possuir seu mínimo existencial com a celebração desse contrato social com seguro para o povo em geral, cujo sinistro (pobreza<sup>22</sup>) deverá ser suportado pelos favorecidos daquela sociedade. Há, então, o dever de o Estado implementar medidas que permitam as condições mínimas para todos seus integrantes. Segundo Amartya Sen:

Nesse experimento mental, supõe-se que as pessoas, sob o véu da ignorância de uma posição original à maneira de Rawls, entram nesse mercado hipotético que vende seguros contra as respectivas desvantagens. Embora nessa situação imaginária ninguém saiba quem vai ter qual desvantagem, caso a tenha, todos compram o seguro contra possíveis adversidades de (“mais tarde”, por assim dizer) aqueles que realmente acabarem com a desvantagem podem reivindicar sua compensação, conforme determinado pelo mercado de seguros, obtendo recursos de outros tipos como compensação. Isso é, argumenta Dworkin, o mais justo que podemos obter, com base naquilo que ele considera como uma efetiva igualdade de recursos.<sup>23</sup>

Desse modo, a teoria rawlsiniana busca, ao final, diluir na sociedade as diferenças de capacidades pela distribuição de recursos ou mecanismos de compensação, sendo certo que, conforme mais adiante se explicitará, a tributação é uma dessas válvulas de escape para o Estado concretizar essa importante missão.

Assim, depreende-se que a política da justiça, estabelecida por Rawls nada mais é do que um exercício prático, no qual se deve retornar à posição original e racionalmente responder, a partir dos princípios delineados, se aquela ação seria benéfica para a sociedade como um todo.

---

<sup>21</sup> “Para completar o leilão, agora eles criam um mercado hipotético de seguros que instalam por meio de seguros compulsórios para todos a preço fixo, conforme as especulações sobre o que o imigrante normal compraria como seguro, se os riscos antecedentes de diversas deficiências tivessem sido os mesmos.” (DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2013. p. 101)

<sup>22</sup> O termo pobreza não é utilizado somente em função da renda, mas também das características pessoais, do preconceito e todos os demais fatores que fazem com que um cidadão tenha mais dificuldade de alcançar o chamado mínimo existencial. (SEN, Amartya. *Op cit.* p. 288-292.)

<sup>23</sup> SEN, Amartya. *Op cit.* p. 298.

## 1.2 A OPERACIONALIZAÇÃO DA JUSTIÇA DENTRO DO SISTEMA JURÍDICO AUTOPOIÉTICO

Apenas os ensinamentos de Rawls não serão suficientes para abarcar a discussão de forma adequada, pois, o autor, apesar de brilhantemente abordar a relação de justiça com o direito, não adentra especificamente na operacionalização do ordenamento jurídico. Noutras palavras, é preciso complementar o exposto para se investigar como as normas são criadas e aplicadas, bem como qual a ligação entre direito e os outros campos da sociedade.

Assim, para se compreender a sistematização desse conceito de justiça, bem como da própria influência dos institutos econômicos na tributação, serão utilizados como marco teórico os trabalhos de Niklas Luhmann<sup>24</sup>, para quem o direito, a política e a economia constituem subsistemas da sociedade<sup>25</sup>. Esses teriam surgido da necessidade de um processo de especificação e de diferenciação funcional requerido pela modernidade<sup>26</sup>.

Isto é, para o mencionado autor, cada subsistema se caracteriza por uma representação simplificada da realidade, sendo que, em especial no direito, há o intuito de planificar comportamentos, levando à conquista de um ambiente mais seguro e previsível<sup>27</sup>. O sistema, portanto, estaria baseado na ideia de segurança jurídica e preocupado com a padronização da vida em sociedade, evitando que situações semelhantes possuam tratamento diverso, é, ao final, mecanismo de proteção da confiança.

Cabe pontuar que, para Luhmann, o direito alcança sua simplificação com o instituto da contingência<sup>28</sup>, ou seja, com a observação do que não é necessário/importante ao sistema na medida em que se estabeleça qual o grau de incerteza<sup>29</sup> suportável por esse<sup>30</sup>. Defende, portanto, a necessidade

---

<sup>24</sup> Frente ao escopo do presente artigo não será possível apresentar toda a teoria de Luhmann, mas tão somente o que se demonstrar relevante para a compreensão do direito no contexto da aplicação da interpretação econômica no direito tributário (representada pelo *business purpose*).

<sup>25</sup> LUHMANN, Niklas. El derecho como sistema social. In: DIEZ, Carlos Cómez-Jara (Ed.). *Teoría de sistemas y derecho penal: fundamentos y posibilidades de aplicación*. Granada: Comares, 2005c. p. 69-85.

<sup>26</sup> “De acordo com a teoria dos sistemas, a sociedade moderna resultaria da hipercomplexificação social” (NEVES, Marcelo. Luhmann, Habermas e o Estado de direito. *Lua Nova, Revista de Cultura Política*, nº 37, 1996. p. 93-106)

<sup>27</sup> “A questão da complexidade define o problema fundamental, a partir do qual a confiança pode ser analisada funcionalmente e comparada com outros mecanismos sociais, funcionalmente equivalentes. Onde há aumento de possibilidades para a experiência e a ação; há a possibilidade do aumento da complexidade do sistema social; e também há um aumento no número de possibilidades que podem reconciliar-se com sua estrutura, porque a confiança constrói um forma mais efetiva de redução da complexidade.” (LUHMANN, Niklas. *Confianza*. Trad. Amanda Flores. Antrophos. Santiago: Universidade IberoAmericana, 1996. p.14)

<sup>28</sup> “Contingente é algo que não é nem necessário, nem impossível, e precisamente isto define, em última instância, a possibilidade da decisão.” LUHMANN, Niklas. O enfoque Sociológico da Teoria e Prática do Direito. Traduzido por Cristiano Paixão, Daniela Nicola e Samantha Dobrowolski. *Seqüência*. nº 28, junho, 1994. p. 1-14

<sup>29</sup> O próprio autor reconhece a impossibilidade de dotar-se o direito de 100% de certeza.

<sup>30</sup> LUHMANN, Niklas. *Scienza del diritto e dogmatica giuridica*. Bologna: Il Mulino, 1978. Pag. 46-47.

de se trazer a segurança como valor matriz, vez que o objeto de análise do sistema envolverá conflitos, nos quais as partes já possuem expectativas<sup>31</sup>.

Outro ponto relevantíssimo, é o modo de operação do Direito enquanto sistema autopoietico<sup>32</sup>. O termo *autopoiesis* foi uma construção<sup>33</sup> feita por Luhmann para explicar que o direito, assim como outros sistemas, é ao mesmo tempo fechado operacionalmente, mas aberto para evoluções por meio de diálogos intrassistêmicos<sup>34</sup>.

Desse modo, o sistema social se reproduz a partir de um código binário (direito e não direito), no qual se observa o que é ou não aplicável no momento de decidir determinada demanda. Aqui os sistemas da economia, moral, justiça e política, por exemplo, não influenciariam na reprodução do direito<sup>35</sup>. Esses outros campos do saber interferem no Direito, então, apenas como motivação para criação das normas durante a abertura sistêmica.

Neste papel, o fechamento operacional trazido pelo alemão demonstra-se essencial para garantir a segurança jurídica, pois evita a interferência de outros sistemas no processo decisório<sup>36</sup>, e concretiza o objetivo de pacificação social a partir do esclarecimento prévio de quais expectativas serão tuteladas pelo sistema.

Contudo, o simples fechamento levaria ao engessamento, e posterior, obsolescência do sistema. Logo, Luhmann apresenta a chamada abertura cognitiva do direito para as evoluções<sup>37</sup>, a qual, no ordenamento brasileiro, ocorre com a introdução de novas normas pela via legislativa. Assim,

---

<sup>31</sup> “Para enunciar de outra forma: ao proteger expectativas, o direito nos libera da exigência de aprender em situações de desapontamentos e de nos ter que ajustarmos a elas. E desse modo mantém a possibilidade de resolver conflitos (e ao mesmo tempo torna possível identificar e resistir a conflitos), já que contém uma decisão preliminar (por menos clara que seja no caso individual) sobre quem deve aprender com o desapontamento e quem não tem.” (LUHMANN, Niklas. *El Derecho como sistema social*. Op. cit.)

<sup>32</sup> Marcelo Neves ressalta que em países periféricos, como o Brasil, há a negação de autopoiesis, ou seja, a allopoiesis, vez que o sistema do direito não se reproduz internamente devido as interferências externas que sofre. As interferências, segundo o autor, são dadas pela falta de autonomia processual dos diversos sistemas, o que leva a uma abertura constante incompatível com a autopoiesis. (NEVES, Marcelo. From the Autopoiesis to the Allopoiesis of Law. *Journal of Law and Society*, Vol. 28, N. 2, Jun/2001, p. 242-262)

<sup>33</sup> O conceito autopoiesis surge na biologia com Francisco Varela e Humberto Maturana para designar a capacidade dos seres vivos de produzirem a si próprios, mas é Luhmann que o aplica às ciências sociais. (MATURANA, Humberto Romesin.  *Emoções e linguagem na educação e na política*. Belo Horizonte, UFMG, 1998.)

<sup>34</sup> MAGALHÃES, Juliana . Niklas Luhmann no Direito Tributário? Um olhar sistêmico sobre as transformações do Direito Tributário contemporâneo. In: CALMON, Sacha. (Org.). *Segurança Jurídica. Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2013. p. 295-322

<sup>35</sup> “O direito não é a política, não é a economia, não é a religião e não é a educação, não produz obras de arte, não cura doenças, não difunde notícias, apesar que ele não poderia existir se tudo isto não existisse também. Destarte, como todo sistema autopoietico, o direito é e permanece em grande medida dependente de seu ambiente, e a artificialidade da diferenciação funcional do sistema social como um todo não faz mais do que incrementar esta dependência. E, de fato, como sistema fechado, o direito é completamente autônomo no nível de suas próprias operações. Somente o direito pode dizer o que é jurídico e o que não o é, e, ao decidir tal questão, deve se referir sempre aos resultados de suas próprias operações e às conseqüências sobre as futuras operações do sistema” (LUHMANN, Niklas. *El Derecho como sistema social*. Op. cit.)

<sup>36</sup> DERZI, Misabel. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 48.

<sup>37</sup> Perceba que aqui não há nenhuma contradição entre o sistema ser aberto e fechado, pelo contrário o sistema ser fechado é o que possibilita sua abertura e vice-versa. (LUHMANN, Niklas. *O enfoque Sociológico da Teoria e Prática do Direito*. Op. cit. p. 18-19.)



é nesse momento de abertura que se dá o diálogo dos sistemas, onde se buscará a estabilização de condutas, a partir da criação de vínculos com o futuro.

Note-se que a abertura é a externalização da segurança jurídica, uma vez que, além de permitir a introdução de novas normas, constitui uma garantia para a sociedade de que aquelas normas não canceladas pelo direito serão inaplicáveis nas soluções dos conflitos.

Consequentemente, a justiça e a moral se encaixariam neste momento de edição das Leis e da própria Constituição, não possuindo aplicação direta em momento posterior. Seriam, portanto, um referencial sem valor operativo enquanto não integrados ao sistema, não sendo utilizados, isoladamente, como fundamento para afastar a aplicação de uma norma válida.

Assim, embora a justiça seja um critério de seleção de entrada no sistema jurídico, os códigos direito e não direito não teriam a pretensão de serem justos, tal fato não configuraria uma preocupação operacional. Disso decorre que, para o autor, seria plenamente possível a edição de leis em desacordo com a moral:

Al interior del sistema esto puede entenderse como trabajo en torno a la justicia y que además se le atribuya un valor -valor que aclara y da sentido al trabajo del jurista. El problema de la legitimación surge justamente a partir de las selecciones que él ha empleado; es decir, a partir de la contingencia que se hace visible en su selección.(...)<sup>38</sup>

El sistema jurídico se pretende a sí mismo (no importan los hechos), como justo. Con el tema “justicia” se designa, por lo mismo, el punto de vista a través del cual se puede superar la diferencia entre teorías tradicionales iusnaturalistas y positivistas, mediante la pregunta por la forma de autocontrol del sistema jurídico ( que ni es natural ni se introduce mediante decisión: por lo tanto, que puede ser revocada mediante outra decisión). Pero cuando el sistema se designa a sí mismo mediante esta norma, no puede especificar, al mismo tiempo, lo que con ello designa, sin cualificar operaciones propias como si no le pertenecieran. En primer lugar, hemos delimitado el problema de la justicia mediante distinciones: se trata de autorreferencia, pero no como operación, sino como observación; no en el nivel del código, sino en el nivel de los programas; y no en la forma de una teoría, sino en la forma de una norma (propensa a la decepción). Todo eso significa que pueden existir sistemas jurídicos injustos (o: más o menos justos).<sup>39</sup>

Logo, a internalização dos critérios de justiça teria espaço no momento pré-operacional ou durante sua abertura para a comunicação, porquanto a adoção de um critério de juízo tão abstrato não seja capaz, por si só, de normatizar expectativas, haja vista que retira do sistema um de seus fundamentos base, a segurança jurídica do ordenamento<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. Tradução de Javier Torres Nafarrate, com a colaboração de Brunhilde Erker, Silvia Pappé e Luis Felipe Segura. México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005. p. 5.

<sup>39</sup> Idem. p. 155-156.

<sup>40</sup> LUHMANN, Niklas. *A Constituição como aquisição evolutiva*. Tradução realizada por Menelick de Carvalho Netto a partir do original (“*Verfassung als evolutionäre Errungenschaft*”). In: *Rechthistorisches Journal*. Vol. IX, 1990, pp. 176 a 220), cotejada com a tradução italiana de F. Fiore (“La costituzione come acquisizione evolutiva”). In: ZAGREBELSKY, Gustavo. PORTINARO, Pier Paolo. LUTHER, Jörg. *Il Futuro della Costituzione*. Torino: Einaudi, 1996), por Menelick de Carvalho Netto, Giancarlo Corsi e Raffaele De Giorgi.

Portanto, a consequência da *autopoiesis* é que as estruturas semânticas internas do subsistema Direito se organizam a partir de operações comunicativas de maneira autorreferencial de seus próprios elementos<sup>41</sup> (normas, institutos, presunções legais...), não havendo que se falar em interferência de outros sistemas na aplicação das expectativas normativas.

Assim, partindo dessa premissa tanto da operação do direito como do conceito de justiça, deve-se agora passar a investigar a evolução da tributação no decorrer dos paradigmas estatais, ou seja, qual a relação das características do Estado com o fenômeno impositivo.

## 2 O NASCIMENTO DO ESTADO FISCAL

As revoluções liberais – tanto nas colônias como na própria Europa, em especial nos Estados Unidos – possuíam como uma de suas motivações a insatisfação com a tributação ser mecanismo de exploração. Os cidadãos pleiteavam que a imposição fosse vertida em favor daqueles que contribuem, bem como mediante sua aprovação: “*no taxation without representation*”<sup>42</sup>. Surge, então, a noção contraprestacional da tributação e a necessidade de justiça do fenômeno impositivo, não havendo mais espaço para utilizar-se do imposto como financiamento do luxo dos governantes, e de menos sorte permitir a prática de arbitrariedades por partes desses.

Inicia-se então, sob forte tendência dos ideais liberalistas<sup>43</sup>, um processo de conquistas de direitos fundamentais do contribuinte, todos voltados para criar amarras ao Estado, impedindo que o poder de tributar se materializasse sem representatividade ou autorização legal. O período foi marcado pelo surgimento dos chamados direitos de primeira geração ou dimensão, quais sejam, a legalidade, a liberdade, a igualdade formal e o direito de propriedade<sup>44</sup>.

Especificamente no campo da tributação, percebia-se um Estado preocupado com a arrecadação, que, sob o rótulo da igualdade, atribuía a sujeição passiva universal, mas sem se preocupar com uma das funções principais da tributação: a justiça. A tributação, então, permanecia sendo vista como um mal controlado pelos direitos individuais, representando para o povo o símbolo odioso do poder de destruição do Estado<sup>45</sup>.

---

<sup>41</sup> Nesse sentido, ressalta Teubner para quem o sistema autopoietico seria aquele que “produz e reproduz seus próprios elementos através da interação de seus elementos”. (TEUBNER, Günther. “Introduction do Autopoietic Law”. In: TEUBNER, Günther (org.). *Autopoietic Law, a New Approach to Law and Society*, 1987, pp. 1-11)

<sup>42</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 322-324.

<sup>43</sup> Sobre o tema ver o texto de um dos pais do movimento: SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. Rio de Janeiro: Abril Cultural, 1982.

<sup>44</sup> MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Paulo Gustavo Gonet Branco. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 155.

<sup>45</sup> O vínculo do poder de destruir com a tributação remonta ao caso julgado pela Corte Americana, em 1819, *Mac Culloch vs. Marland*. FLAHERTY, Martin. John Marshall, McCulloch v. Maryland, and “We the People”: Revision in NNeed o Revising. *William & Mary Law Review*. Volume 43, Issue 4, 2002, Williamsburg, Virgínia (USA).

Tinha-se que apenas ocorrido o fato típico exatamente como posto na norma haveria a tributação. Isto é, a preocupação em afastar as arbitrariedades do Estado acabou por criar um cenário extremamente formalista e positivo, no qual a letra da lei não se submetia aos princípios ou mesmo a interpretação racional<sup>46</sup>.

O tributo se desenhava como algo extremamente nocivo (poder de destruir). Contudo, com a passagem do paradigma do Estado Liberal para o Social<sup>47</sup>, a imposição passa a ser vista não só como um meio arrecadatório que invade a propriedade do cidadão<sup>48</sup>, mas sim como uma maneira democrática e igualitária de distribuição dos ônus das atividades e dos gastos públicos<sup>49</sup>. Surge, nesse momento, a nova faceta do fenômeno tributário, o financiamento de direitos fundamentais.

Explica-se, o período liberal foi marcado pelos direitos de 1ª dimensão, os quais demandavam a abstenção do Estado, o que, em geral, não implica gasto público relevante (a não ser o chamado custo de oportunidade<sup>50</sup>). Entretanto, com a chegada do Estado Social<sup>51</sup>, o ente público passa a ser responsável não só por garantir a liberdade e igualdade, mas a realizar políticas e ações que reforcem materialmente essa igualdade.

Nesse contexto, como ensina Noberto Bobbio<sup>52</sup>, surgem os direitos de segunda geração, tais como os direitos trabalhistas, a garantia de uma aposentadoria, saúde, educação, ou seja, dialogando com o marco teórico adotado, nascem os mecanismos de concreção do chamado mínimo existencial<sup>53</sup>. Nesse cenário, o ente público, por ser responsável pela efetivação desses direitos, e

---

<sup>46</sup> Sobre o positivismo jurídico ver: HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. 2ª ed. Tradução de A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1994 e KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 5ª ed. São Paulo: Martins Fontes. 1996.

<sup>47</sup> CARVALHO NETTO, Menelick. *A contribuição do direito administrativo enfocado da ótica do administrado: para uma reflexão acerca dos fundamentos do controle de constitucionalidade das Leis no Brasil*. Um pequeno exercício de Teoria da Constituição. *Fórum Administrativo*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, 2001. p. 11-20.

<sup>48</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

<sup>49</sup> Nesse sentido ver: (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade: Os impostos e a justiça*. Trad.: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005); (LANG, Joachim e TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. Volume I. Tradução de: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. p. 198-232) e (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004).

<sup>50</sup> Diz-se custo de oportunidade, pois o Estado ao deixar de regular ou intervir determinada atividade acaba por perder uma oportunidade de atribuir maior eficiência (ou menor a depender do caso) àquele setor.

<sup>51</sup> Repise-se que o Estado Social surge como uma demanda das Revoluções Industriais e da própria Grande Guerra Mundial, uma vez que passa a se perceber que a mera garantia da liberdade e livre negociação acabaria por apenas fomentar a luta de classes. Isso porque, à época a burguesia, valendo-se da máxima capitalista, explorava ao máximo o proletariado, buscando extrair a máxima mais-valia de seus serviços. Para Canotilho: “Se o capitalismo mercantil e a luta pela emancipação da sociedade burguesa são inseparáveis da consciencialização dos direitos do homem, de feição individualista, a luta das classes trabalhadoras e as teorias socialistas (sobretudo Marx, em A Questão Judaica) põem em relevo a unidimensionalização dos direitos do homem egoísta e a necessidade de completar (ou substituir) os tradicionais direitos do cidadão burguês pelos direitos do homem total, o que só seria possível numa nova sociedade, independentemente da adesão aos postulados marxistas, a radicação da ideia da necessidade de garantir o homem no plano econômico, social e cultural, de forma a alcançar um fundamento existencial-material, humanamente digno, passou a fazer parte do patrimônio da humanidade” (CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 5ª Edição. Coimbra: Almedina, 2002. p. 383)

<sup>52</sup> BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

<sup>53</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes p. 66-69.

considerando que sua principal fonte de arrecadação é a tributação, vê-se obrigado a diluir os ônus da efetivação desses direitos fundamentais<sup>54</sup> entre a população<sup>55</sup>.

Tem-se, portanto, o início do Estado fiscal, virada paradigmática<sup>56</sup> em que os tributos deixam de ser mero financiador de guerras e da própria estrutura estatal para começarem a figurar como protagonistas na concreção dos direitos do próprio povo que os paga. Em suma, o imposto deixa de ser mecanismo de destruição ou invasão ao patrimônio, para ser o preço a ser pago por uma cidade civilizada<sup>57</sup>.

### 3 ESTADO FISCAL, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

#### 3.1 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

O Estado fiscal é a constatação de que o ônus público deve ser distribuído entre seus cidadãos. Contudo, a grande discussão reside na forma dessa divisão, haja vista que, embora o critério justiça não possua valor operacional no sistema jurídico<sup>58</sup>, este deve ser aplicado na criação das normas do ordenamento<sup>59</sup>.

Inicialmente, é preciso retomar que, segundo Rawls, as desigualdades existentes na sociedade devem, por força dos princípios da diferença e da equidade, ser utilizadas como mecanismo de distribuição dos ônus do Estado, privando em maior parte aqueles com mais recursos<sup>60</sup>. O caso da tributação não é diferente, ninguém discorda que o tributo consiste num custo para a sociedade<sup>61</sup>,

---

<sup>54</sup> Destaca-se que o presente estudo não pretende discutir a efetivação dos direitos sociais e sua real implementação nos Estados modernos, especialmente nos subdesenvolvidos. Reduz-se a discussão a saber se a tributação também é afetada pela busca pela igualdade material preconizada. Contudo, sobre o tema, confira: FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade e a concretização do Princípio da redução das Desigualdades Regionais*. São Paulo, Quartier Latin, 2010. p. 155-180.

<sup>55</sup> Sobre a relação dos direitos fundamentais e da tributação, confira: SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do Possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações, in: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti. *Direitos fundamentais, orçamento e “reserva do possível”*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 11-49.

<sup>56</sup> KUHN, Thomas. *A Estrutura das Revoluções Científicas*. 2ª ed. São Paulo: Editora Perspectiva, 1978. p. 127

<sup>57</sup> SCAFF, Fernando Facury. Tributação fica entre preço da civilização e poder de destruir. Em: *Consultor Jurídico*. 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-out-08/contas-vista-tributacaofica-entre-preco-civilizacao-poder-destruir>. Acesso em 19/09/2017

<sup>58</sup> LUHMANN, Niklas. *A Constituição como aquisição evolutiva*. Tradução realizada por Menelick de Carvalho Netto a partir do original (“*Verfassung als evolutionäre Errungenschaft*”). In: *Rechtshistorisches Journal*. Vol. IX, 1990, pp. 176 a 220), cotejada com a tradução italiana de F. Fiore (“*La costituzione come acquisizione evolutiva*”). In: ZAGREBELSKY, Gustavo. PORTINARO, Pier Paolo. LUTHER, Jörg. *Il Futuro della Costituzione*. Torino: Einaudi, 1996), por Menelick de Carvalho Netto, Giancarlo Corsi e Raffaele De Giorgi.

<sup>59</sup> Idem.

<sup>60</sup> RAWLS, John. *O direito dos povos*. São Paulo, Martins Fontes, 2001. p. 155-156.

<sup>61</sup> É preciso destacar que alguns autores irão debater o tamanho do Estado e, por consequência, a necessidade de seus custos e da tributação por entenderem que não cabe ao ente público a concreção de alguns direitos. Entretanto, conforme o marco teórico apresentado, parte-se da premissa de que a equidade, em conjunto com o primado da segurança jurídica,

razão pela qual a diluição deve se dar de forma a onerar mais aqueles com mais recursos, ou seja, maior capacidade contributiva<sup>62</sup>.

Por mais amplo que seja o conceito, a capacidade contributiva pode ser sintetizada como a busca pela repartição da tributação de acordo com sacrifícios iguais, de modo que cada um arque com aquilo que lhe é devido. Noutros termos, aqueles com mais recursos devem suportar maior carga de tributos, enquanto aqueles com menor poder econômico devem ser menos exigidos em termos absolutos<sup>63</sup>.

Atribuir maior carga não quer dizer que Rawls defenderia repassar os encargos do Estado totalmente aos mais abastados, até porque, pensando pelo próprio princípio da equidade, tal assertiva não seria justa, pois permitiria a criação de desoneração/benefício sem proporcionalidade<sup>64</sup>. O princípio da diferença não é carta branca para igualar todos os cidadãos, porquanto cada um deva arcar com as responsabilidades de suas escolhas, com bem salienta Dworkin ao apresentar o princípio da responsabilidade especial:

Devemos insistir em uma teoria da justiça contínua e extraída de dois princípios éticos centrais, e que os respeite. O primeiro afirma que, do ponto de vista objetivo apropriado ao governo de uma comunidade política, é importante que as vidas das pessoas sigam bem, e é igualmente importante que a vida de cada pessoa transcorra bem. O segundo, não obstante, afirma que cada pessoa tem responsabilidade especial pela própria vida, uma responsabilidade que consiste em decidir que tipo de vida lhe é apropriado e como utilizar melhor os recursos para garanti-lo. Qualquer sociedade fiel a esses dois princípios deve adotar estruturas jurídicas e institucionais que expressem igual consideração por todos os habitantes da comunidade, mas deve também fazer questão de que o destino de cada um, por respeito ao segundo princípio, seja sensível a suas próprias escolhas.<sup>65</sup>

Assim, o que se defende é que a oneração se dê em sacrifícios iguais, independentemente de quem irá ser o beneficiado pela concreção dos direitos sociais<sup>66</sup>. Isso porque, a partir do momento em que todos, rico ou pobre ou classe média, devam ser privados igualmente em seu patrimônio,

---

são os valores matrizes da vida em sociedade, de modo que seria dever do Estado a concreção dos chamados direitos sociais.

<sup>62</sup> “O princípio da capacidade contributiva é mundialmente e em todas as disciplinas da ciência da tributação reconhecido como princípio fundamental da imposição justa. (...) O princípio da capacidade contributiva deve como princípio tutelar ser tornado eficaz: também impostos indiretos não devem violar o mínimo para a sobrevivência.”(LANG e TIPKE. *Direito Tributário*. Volume I. Tradução de: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. 200-203)

<sup>63</sup> Sobre o tema ver: MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade: Os impostos e a justiça*. Trad.: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005

<sup>64</sup> Rawls defende que a responsabilização de uma pessoa por suas escolhas sociais (no campo da riqueza) deve se dar com base na liberdade que esta possui para decidir sobre seu futuro. Assim, ao propor o mínimo existencial, ele pretende que o povo atinja um ponto de partida no qual suas opções possam ser lhe imputadas sem ser possível levantar a falta de habilidade e capacidade. (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes p. 218-222)

<sup>65</sup> DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2013. p. 456-457.

<sup>66</sup> A inabilidade ou falta de capacidade dos cidadãos será compensada exatamente a partir da concreção dos direitos fundamentais, em especial aqueles sociais, de forma que inexistiria razão lógica para exigir-se qualquer contraprestação dessa parcela do povo.

renda ou consumo, tem-se o início da concreção de uma das funções da tributação segundo Rawls, qual seja a de reduzir as desigualdades<sup>67</sup>.

Sobre o tema, Nigel e Murphy, em sua obra o Mito da propriedade, também afirmam que a tributação, além de buscar a arrecadação para financiar as atividades do Estado, deve almejar a redução das desigualdades<sup>68</sup> inerentes à sociedade<sup>69</sup>, sendo certo que tal objetivo só será alcançado quando abandonado o conceito formalista de isonomia.

Para os autores, o fenômeno da tributação deveria se dar com base na igualdade material e na justiça, de modo que, pelo critério da equidade<sup>70</sup>, não é possível vislumbrar uma oneração que se pautem em um conceito formalista de isonomia em que todos os contribuintes sejam compelidos a contribuir com os mesmos valores.

Pelo contrário, afirmaram a necessidade de igualdade material, horizontal e vertical, em que os contribuintes sejam estratificados em classes, conforme sua capacidade contributiva<sup>71</sup>, de modo que aqueles com mais riquezas contribuam mais para o Estado<sup>72</sup> (para que todos sejam privados de suas riquezas em níveis proporcionais semelhantes). Nas palavras de Nabais<sup>73</sup>:

Assim, repetindo a velha fórmula aristotélica, poderemos dizer que o princípio da igualdade fiscal exige o que é essencialmente igual, seja tributado, igualmente, e o que é essencialmente desigual, seja tributado desigualmente na medida dessa desigualdade. (...) os contribuintes com a mesma capacidade contributiva pagarão os mesmos impostos (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade pagarão diferentes impostos, seja em termos qualitativos, seja em termos quantitativos (igualdade vertical).

A igualdade material é um dos pilares do Estado Social, porque com a mudança paradigmática<sup>74</sup> não há mais espaço para analisar a tributação como mera arrecadação/invasão do

---

<sup>67</sup> RAWLS, John. *O direito dos povos*. São Paulo, Martins Fontes, 2001. p. 155-156.

<sup>68</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 101-103.

<sup>69</sup> Mais que isso, os autores revolucionam o prisma da tributação, que antes era vista como a oneração das posses do contribuinte, para defenderem que, na verdade, a propriedade é a renda/patrimônio que resta após o fenômeno da tributação. Inclusive, a partir deste conceito, é possível desenvolver que não há direito pré-adquirido à propriedade, sendo esta conquistada somente após a tributação, sendo certo então que a oneração não poderá ser justa ou injusta com base nos valores retidos, mas sim conforme a distribuição destes ônus pela sociedade. (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *Op cit.* p. 11-12)

<sup>70</sup> SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. p. 84-85.

<sup>71</sup> Vale ressaltar que alguns autores defendem que o Constituinte entendeu a utilização do princípio da capacidade contributiva é direcionada, no ordenamento jurídico, ao momento de formulação da norma – escolha das hipóteses de incidência dos tributos, bem como no arbitramento de alíquotas progressivas ou seletivas – não sendo possível se analisar caso a caso a existência ou não da manifestação de poder econômico. Nesse sentido: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010. p. 529-536.

<sup>72</sup> “O princípio da igualdade adquire, nessa fase, o caráter positivo – dever de distinguir – para conceder tratamento menos gravoso àqueles que detêm menor capacidade econômica ou para distribuir rendas mais generosas às regiões mais pobres ou menos desenvolvidas no federalismo cooperativo. Princípios como progressividade ou seletividade servem às democracias que se dizem compromissadas com a igualdade e a justiça social.” (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de Tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 9 e 11)

<sup>73</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 442-443.

<sup>74</sup> KUHN, Thomas. *A Estrutura das Revoluções Científicas*. 2ª ed. São Paulo: Editora Perspectiva, 1978. p. 127

direito da propriedade do contribuinte. É preciso compreender o fenômeno tributário como mecanismo de distribuição<sup>75</sup> dos ônus estatais<sup>76</sup>. Exatamente por essa razão que se enfatiza a necessidade de o princípio da capacidade contributiva ser o próprio fundamento da imposição, devendo estar presente em toda a pauta política constitucional fiscal do Estado<sup>77</sup>, porquanto somente por ele haverá igualdade em seu âmbito horizontal e vertical.

Mais que isso, constata-se o dever geral de pagar tributos<sup>78</sup>, haja vista que, no Estado Fiscal, a concreção dos direitos fundamentais a cargo do Poder Público está condicionada à arrecadação<sup>79</sup>, de modo que o recolhimento da exação não pode ser mais observado como um sacrifício econômico de uma parte da sociedade, mas sim como o pressuposto dessa coletividade<sup>80</sup>.

Aqui surge a grande problemática: como compatibilizar esse dever geral de pagar tributos com a possibilidade de elisão fiscal, tendo em vista que sendo os custos estatais fixos, o arranjo empresarial “bem feito” tão somente deslocaria a cobrança da exação para outro cidadão ou empresário que não possui aquela capacidade contributiva.

---

<sup>75</sup> Então, sendo a tributação um mecanismo para a concreção de direitos fundamentais, por meio da arrecadação e redução das desigualdades, sua análise deve ser realizada a partir da realização de tais objetivos (PIKETTY, Thomas. *Op cit.* p. 480-485.)

<sup>76</sup> “(...) exige o princípio da justiça fiscal ancorado na regra da igualdade geral (art.3 I GG) que os ônus fiscais sejam distribuídos aos sujeitos passivos em proporção à capacidade contributiva econômica; (...) O reconhecimento do princípio da capacidade contributiva como princípio fundamental da justiça fiscal e conseqüentemente o mais elevado critério comparativo (Vergleichsmaßstab) de isonomia de encargos tributários (s. Rz. 76) vale-se de uma evolução de séculos.” (LANG e TIPKE. *Direito Tributário*. Volume I. Tradução de: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. 199-200)

<sup>77</sup> Assim, entendem: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de Tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 9 e 11; LANG, Joachim e TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. Volume I. Tradução de: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. p. 198; NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 439-448; TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. *Revista de Direito Administrativo*, v. 235, 2004. p. 193-232.

<sup>78</sup> “É que não podendo o estado dar (realizar prestações sociais), sem antes receber (cobrar impostos), facilmente se compreende que, quanto menos ele confiar na autorresponsabilidade dos cidadãos relativa à satisfação das suas necessidades (autossatisfação), mais se descarta o princípio da subsidiariedade. (...) Pelo que, o dever de pagar impostos constitui um dever fundamental como qualquer outro, com todas as conseqüências que uma tal qualificação implica.” (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 185-186)

<sup>79</sup> Pelo marco teórico e argumentação até então desenvolvida, é dever do Estado promover a redução das desigualdades, sendo certo que a tributação não é o único meio para tanto. Destacando-se os programas sociais como uma opção adequada também a concreção da finalidade estatal. (CARVALHO NETTO, Menelick. *A contribuição do direito administrativo enfocado da ótica do administrado: para uma reflexão acerca dos fundamentos do controle de constitucionalidade das Leis no Brasil*. Um pequeno exercício de Teoria da Constituição. *Fórum Administrativo*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, 2001. p. 11-20.)

<sup>80</sup> Nigel e Murphy aduzem que “a propriedade privada é uma convenção jurídica definida em parte pelo sistema tributário; logo, o sistema tributário não pode ser avaliado segundo seus efeitos sobre a propriedade privada, concebida como algo dotado de existência e validade independentes. Os impostos têm de ser avaliados como um elemento do sistema geral de direitos de propriedade que eles mesmos ajudam a criar” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *Op cit.* p. 11-12). Igualmente, Nabais também afirma: “Noutros termos, o imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o Estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado. Com efeito, um estado, para cumprir suas tarefas, tem de socorrer-se de recursos ou meios a exigir de seus cidadãos, constituindo justamente os impostos esses meios ou instrumentos de realização das tarefas estaduais.” (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 185)

### 3.2 COMPATIBILIZAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA SEGURANÇA JURÍDICA

Apresentada a discussão, é preciso adentrar na controvérsia principal do presente trabalho: ainda há espaço para a prática da elisão fiscal dentro do sistema tributário moderno, em que o Estado utiliza-se da imposição para custear direitos fundamentais de seu povo? A resposta do questionamento é complexa e, em última análise perpassará um embate do princípio da capacidade contributiva e a livre iniciativa.

Contudo, antes disso, é preciso esclarecer que planejamento tributário não pode ser entendido como qualquer ato do contribuinte que reduza sua carga tributária. Conforme destaca Marco Aurélio Greco<sup>81</sup>, o planejamento não engloba os atos tidos como ilícitos (aqui se está no campo da evasão), nem mesmo aquelas condutas induzidas pelo poder público a partir da extrafiscalidade ou as chamadas opções fiscais abertas pelo legislador.

Quanto às opções fiscais, essas são as hipóteses em que o legislador – mesmo sabendo da possível redução na carga tributária que determinada escolha implicará – abre para os contribuintes a faculdade de decidir a forma de se organizar. Igualmente, a busca de insumos menos tributados, ou sequer onerados, para elaboração de determinado bem, visando à redução dos custos do processo produtivo, não configura planejamento tributário, mas sim opção quanto à prática do fato gerador<sup>82</sup>. Até porque seria ilógico adentrar na livre iniciativa do contribuinte, obrigando-o a adquirir o produto mais gravoso por este ser o mais tributado.

Em suma, as situações citadas não estão abarcadas no estudo a seguir, porquanto não englobem a elisão fiscal, mas sim outros institutos do direito tributário, alheios à controvérsia.

Retomando ao marco teórico adotado, tem-se o Estado como resultante de um contrato social pautado na equidade, de forma que suas ações devem ser alinhadas a esse critério de justiça<sup>83</sup>. Assim, as normas antielisivas possuem como função evitar que determinado contribuinte, a partir de seus recursos, organize-se de modo a aliviar sua carga tributária (não por meio de uma opção fiscal, mas sim pela criação de estruturas sem substância que formalmente não são fatos jurídicos de incidência<sup>84</sup>). Nesse cenário, tendo em vista que, em regra, o planejamento adequado exige gastos para a sua elaboração, bem como uma grande estrutura para sua efetividade, esse instituto possuiria

---

<sup>81</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.p. 85-117.

<sup>82</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4ed. Rio de Janeiro. Renovar, 2006. p. 219-220.

<sup>83</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

<sup>84</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4ed. Rio de Janeiro. Renovar, 2006. p. 201.



uma barreira econômica de entrada que autorizaria apenas aqueles mais abastados usufruírem de seus benefícios.

Destarte, o planejamento seria mecanismo de agravamento das desigualdades, haja vista que permitiria aos contribuintes com mais recursos a prática de atos para diminuir o *quantum* a recolher que lhes seria correto segundo sua capacidade contributiva<sup>85</sup>. Tal possibilidade contraria o princípio da diferença e a necessidade de as ações estatais, quando necessárias, privarem mais aqueles com mais recursos<sup>86</sup>.

Outrossim, a elisão implicaria o aumento transversal dos impostos a serem cobrados dos demais cidadãos, uma vez que os gastos estatais, independentemente da organização do contribuinte, permanecem os mesmos. Isto é, o planejamento não só faz com que a pessoa pague menos do que deveria, como também obriga os demais a recolher mais do que sua capacidade contributiva suportaria. Há uma subversão total do princípio da diferença preconizado por Rawls, de maneira que permitir essa organização é chancelar um ato que ampliará a desigualdade por meio da tributação<sup>87</sup>.

É ingênuo imaginar que o Estado arcará com o ônus da elisão. As contas públicas estão sempre vinculadas aos gastos estatais<sup>88</sup>, de modo que a diminuição da arrecadação resultará no aumento da tributação ou na redução da qualidade dos direitos sociais ofertados.

Logo, a norma antielisão não pode ser analisada como mera amarra aos contribuintes, mas sim sob a ótica da necessidade de garantir a igualdade na tributação e a concreção dos direitos sociais (mínimo existencial)<sup>89</sup>. Há um dever geral de pagar tributo, o qual é acompanhado de medidas que garantam a contribuição dos cidadãos, em exercício dos princípios da solidariedade e isonomia material, conforme sua capacidade contributiva<sup>90</sup>.

Nesse contexto, a norma antielisão – em razão da nocividade da conduta para o Estado como um todo, dado o prejuízo dali decorrente para a concreção dos direitos sociais e fundamentais do povo em geral, em especial daqueles mais pobres – mitiga o direito de auto-organização do

---

<sup>85</sup> Sob esse aspecto, o planejamento fere o direito à justiça individual, tão invocado pelos contribuintes em sua defesa para evitar presunções no campo da tributação que, para eles, seriam arbitrárias. Nesse sentido: DERZI, Misabel. A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual. In: FISCHER, O. C. (Org.). Tributos e Direito Fundamentais. São Paulo: Revista Dialética, 2004.

<sup>86</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes p. 81-82.

<sup>87</sup> Isso sem contar a ineficiência da tributação mundo a fora, haja a vista que, conforme escancarado em estudo de Thomas Piketty, a tributação, da forma que é estruturada hoje, tende apenas a agravar a desigualdade de renda e de patrimônio do povo. (PIKETTY, Thomas. *Op cit*)

<sup>88</sup> Para melhor compreensão do tema, ver: HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes*, New York and London: W. M. Norton, 1999.

<sup>89</sup> Idem.

<sup>90</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004.

contribuinte para impedir a prática de atos que tenham como único intuito reduzir sua carga tributária  
91.

Conclui-se, nesse sentido, que a norma antielisão pode ser uma das expressões da teoria da justiça de Rawls, especialmente no que tange à tributação e ao mínimo existencial, porquanto busque concretizar o primado da justiça como equidade<sup>92</sup>, bem como, ao final, diminuir as desigualdades da sociedade.

Contudo, também se adotou como marco teórico a teoria dos sistemas de Niklas Luhmann<sup>93</sup>, segundo a qual o ordenamento jurídico é um subsistema cuja função final é atribuir segurança jurídica<sup>94</sup> para seus jurisdicionados (povo). Assim, é preciso verificar em que medida há compatibilidade ou não do combate às operações cujo único intuito seja a redução da carga tributária.

A noção de segurança jurídica está interligada com a de previsibilidade das ações, com criação e manutenção de expectativas normativas nos cidadãos. Por essa razão, ao contrário de diversos autores<sup>95</sup>, não se vislumbra qualquer incompatibilidade entre o combate a elisão fiscal e a proteção da confiança.

Isso porque a mensagem passada pelo sistema a seus intérpretes será: não são oponíveis ao Fisco os atos motivados unicamente pela redução da carga tributária, ou melhor, cujo instituto do direito civil empregado não esteja alinhado à finalidade buscada<sup>96</sup>. A expectativa gerada é clara, qual seja, a diminuição dos tributos só será possível quando o fato: (i) seja uma consequência de uma

---

<sup>91</sup> “Como vimos nas primeiras seções do presente estudo, a maioria das legislações e dos juristas dos países ocidentais comunga da consciência de que, a partir de um certo ponto, o planejamento tributário ou a elisão fiscal, ainda que não configurem evasão ou sonegação, já não se mostram idôneos para atingir seus objetivos. Como afirma o jurista alemão Klaus Vogel (1997, p. 77), “o planejamento tributário pode alcançar um ponto acima do qual não pode ser tolerado por um sistema jurídico que pretende conformar-se a princípios de justiça” (GODOI, Marciano Seabra. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, v. 194 2012. p. 117-146.)

<sup>92</sup> Sobre o tema ver: GODOI, Marciano Seabra de. *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

<sup>93</sup> LUHMANN, Niklas. El derecho como sistema social. In: DIEZ, Carlos Cómez-Jara (Ed.). *Teoría de sistemas y derecho penal: fundamentos y posibilidades de aplicación*. Granada: Comares, 2005c. p. 69-85.

<sup>94</sup> A evolução do tratamento do princípio da segurança jurídica, antes visto como mero valor jurídico, elevou-o ao patamar de fundamento do Estado Democrático de Direito, representando, na visão de Heleno Torres, verdadeira garantia fundamental em todas as áreas do sistema: “No constitucionalismo do Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica vê-se incorpora ao ordenamento como garantia constitucional, e não apenas decorrente da estrutura sistêmica ou da certeza do direito (segurança jurídica formal), mas como meio de efetividade dos direitos e liberdades fundamentais (segurança jurídica material)(...). A segurança jurídica, nessa totalidade formal e material, converte-se em fim do ordenamento, como eficácia do sistema jurídico haurida a partir do interior da Constituição. Daí comumente dizer-se que o Estado Democrático de Direito é o Estado de Segurança.” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e a segurança jurídica: metódia da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. p. 20-21.)

<sup>95</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de Tributar*. Op. cit. p. 1137; e CALMON, Sacha. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 171-199.

<sup>96</sup> Marco Aurélio Greco alerta que esse é o caso das chamadas cláusulas de neutralização: “Muita atenção, pois cláusulas de neutralização podem dar ao negócio celebrado outro feitiço que não o do negócio típico, ressaltando para a fraude à lei e, portanto inoponível ao Fisco”. GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 478.

operação substancial de organização da pessoa jurídica ou física; (ii) decorra de uma opção fiscal aberta pelo legislador ou incentivada por este.

A norma antielisiva apenas confere a interpretação tributária correta para fatos e atos do dia a dia que tenham sido apresentados como algo diferente do fato jurígeno, embora, materialmente, seus resultados sejam os mesmos. Repise-se, não há simulação nesse planejamento, mas simplesmente são empregadas estruturas típicas lícitas para finalidade estranha daquela para qual existem, visando exatamente à redução da carga tributária que esse arranjo proporcionará. É o que se convencionou chamar, no direito comparado, de fraude à lei<sup>97</sup> ou abuso de direito (utilizar o texto legal para fim diverso do que motivou sua edição, isto é, ignorando a causa daquele negócio jurídico<sup>98</sup>), nas palavras de Ricardo Lobo:

A luta contra a elisão na Espanha se faz sobretudo através da cláusula que permite à Administração declarar a fraude à lei tributária e exigir o imposto elidido. O conceito de fraude à lei ganhou contorno mais nítido com a nova redação dada pela Ley 25, de 1995, ao art. 24 da Ley General Tributaria: "Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados en el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible".<sup>99</sup>

Ademais, é importante salientar que não está a se tratar de opções fiscais. Por exemplo, o art. 155 da CF/88, combinado com o art. 2º da LC 87/96, ao definir que o ICMS incidiria sobre a circulação jurídica de mercadorias não fazia referência à mera tradição física, como ocorre nas operações de *leasing*. Assim, por mais que economicamente o resultado da tradição física ou jurídica seja o mesmo, para o Sistema Direito este nunca será<sup>100</sup>. Logo, o contribuinte pode optar por

---

<sup>97</sup> Moreira Alves assim conceitua: "Quando o ato vai contra as palavras e o espírito da lei, é ele *contra legem*, contrário à lei, em que há a violação direta da lei. Já quando o ato preserva a letra da lei, mas ofende o espírito dela, o ato é de fraude à lei. É possível, para praticar-se fraude à lei, que haja a utilização de um ato só ou de um complexo de atos." ALVES, José Carlos Moreira. Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação.. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, 2002*, Brasília - ESAF, 2002. p. 61-79.

<sup>98</sup> Observa-se que a causa do negócio jurídico não pode ser confundida com sua motivação, nesse sentido são elucidativas as lições do professor Moreira Alves: "Com efeito, a causa se determina objetivamente (...), já o motivo se apura subjetivamente (diz respeito aos fatos que induzem as partes a realizar o negócio jurídico). No contrato de compra e venda, a causa é a permuta entre coisa e preço (essa é a função econômico-social que lhe atribui o direito objetivo; essa é a finalidade prática a que visam, necessária e objetivamente...); os motivos podem ser infinitos (assim, por exemplo, alguém pode comprar uma coisa para presentear com ela um amigo). (...) A distinção entre causa e motivo é importante porque, em regra, a ordem jurídica não leva em consideração o último."(ALVES, José Carlos Moreira. *Direito romano*. Volume I, 13ª edição. Rio de Janeiro: Forense, p.151.)

<sup>99</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, 2002*, Brasília - ESAF, 2002. p. 371-411.

<sup>100</sup> Importa pontuar que foi essa a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 540.829/SP (Tema 297 de Repercussão Geral): "De outra parte, o art. 3º, VIII, da Lei Complementar 87/96 estabelece que o ICMS não incide sobre as operações de arrendamento mercantil, até que ocorra a venda do bem ao arrendatário. Observados tais aspectos, entendo que a exegese que exige a troca de titularidade do bem ou mercadoria – a dita circulação jurídica – é a que merece ser prestigiada, e, no caso, objeto do contrato a devolução dos bens arrendados, inexistente opção de compra." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 540.829/SP*. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Hayes Wheels do Brasil LTDA, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Relator(a) p/

incorporar determinada mercadoria a seu patrimônio mediante compra e venda ou *leasing*, sendo certo que a escolha de uma dessas modalidades implicará em benefícios e malefícios da ordem privada e tributária ao empresário. Aqui não há hipótese de incidência da norma antielisiva<sup>101</sup>.

Contudo, observe que, nesta linha, não seria possível que o contribuinte aproveite o melhor dos dois mundos, por exemplo, pretenda realizar uma operação de *leasing*, mas neutralize, por meio de institutos do direito civil, os efeitos que considerar indesejáveis<sup>102</sup>. Nessa hipótese, estaria presente o abuso de forma, uma vez que desrespeitada a função econômico social daquele contrato<sup>103</sup>, o que atrai a incidência da norma antielisiva e o dever do Fisco desconsiderar o enquadramento realizado pelo contribuinte para fins de fazer incidir a norma tributária.

Sintetizando, a regra quanto à impossibilidade de prática dos atos elisivos é cristalina não afrontando o primado da segurança jurídica. Por outro lado, a dúvida que pode ser gerada no cidadão é o modo de desconsideração desses atos elisivos, mas isto deverá ser disciplinado em norma específica exatamente para garantir a previsibilidade ao administrado. Não há incompatibilidade por si só, a segurança jurídica não reside na possibilidade ou não de se opor ao Fisco determinada estruturação, haja vista que ambas as normas possuem como referência comunicativa a autorização ou não do planejamento tributário.

Logo, o real ponto de discussão, seja qual for a visão adotada<sup>104</sup>, é como se regulamentar o procedimento de análise desses atos elisivos, ou seja, a determinação dos critérios a serem aplicados pela administração tributária para garantir clareza e segurança aos jurisdicionados<sup>105</sup>.

Inclusive, essas regras jamais poderão ser implícitas. Não pode o aplicador do direito, em um sistema de *civil law*, recorrer meramente ao princípio da capacidade contributiva ou mesmo a equidade fundamentadora do próprio Estado Social para afastar o planejamento tributário e enquadrar o ato na hipótese de incidência tributária mais gravosa. Marcio Seabra de Godoi assim defende:

Nos ordenamentos vinculados à tradição do civil law, como o brasileiro, a imposição de limites aos planejamentos tributários ditos sofisticados é tarefa na qual o protagonismo deve caber ao legislador, e sua omissão em desempenhar tal tarefa provoca sérias perdas de

---

Acórdão: Min. LUIZ FUX, julgado em 11/09/2014, acórdão publicado no Diário de Justiça Eletrônico do STF em 18/11/2014. Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+540829%2ENU ME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+540829%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tiny url.com/a4x9d34>> Acesso em: 01/11/2017.)

<sup>101</sup> Isso porque se está dentro da chamada opção fiscal. Sobre o tema ver: LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Barueri: Manole; Madrid: Marcial Pons, 2007. p. 93-96.

<sup>102</sup> GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 477

<sup>103</sup> ALVES, José Carlos Moreira. *Direito romano*. Volume I, 13ª edição. Rio de Janeiro: Forense, p.151.

<sup>104</sup> Mesmo que se entenda pela necessidade de se permitir o planejamento tributário, a operacionalização/balizamento dos critérios entre elisão/evasão entre outros institutos será necessária.

<sup>105</sup> GRECO, Marco Aurélio Greco. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 582-589.

legitimidade e racionalidade na atividade de combate aos planejamentos tributários que a administração, sob controle do Poder Judiciário, certamente desempenhará.<sup>106</sup>

A tese defendida por Godoi apenas reafirma aquilo já aduzido por Luhmann: a função do sistema, em caso limítrofes como esse que está a ser debatido, é criar vínculos e expectativas com o futuro, pacificando o conflito social. O princípio da capacidade contributiva<sup>107</sup>, embora aplicável, não pode subverter, isoladamente, a livre iniciativa do contribuinte a ponto de criar uma regra em abstrato para que o Fisco desconsidere a operação realizada, pois, nesse cenário, instaurar-se-ia uma total desordem sistêmica. Vale retomar as palavras de Luhmann sobre a função orientadora do direito:

Para enunciar de outra forma: ao proteger expectativas, o direito nos libera da exigência de aprender em situações de desapontamentos e de nos ter que ajustarmos a elas. E desse modo mantém a possibilidade de resolver conflitos (e ao mesmo tempo torna possível identificar e resistir a conflitos), já que contém uma decisão preliminar (por menos clara que seja no caso individual) sobre quem deve aprender com o desapontamento e quem não tem<sup>108</sup>.

Por consequência, a desconsideração do planejamento tributário só é possível pela via legislativa. É preciso norma específica afirmando que atos elisivos serão desconsiderados pelo Fisco no momento de determinação da ocorrência ou não do fato gerador, bem como estabelecendo as balizas para esse procedimento, sob pena de retroceder à arbitrariedade por meio da atribuição excessiva de poder à autoridade fiscal<sup>109</sup>.

Note que, nos países em que planejamento tributário é considerado um abuso de direito, tal enquadramento só ocorre porque a elisão fiscal resta positivada (*civil law*), ou consolidada na jurisprudência (*commow law*), como um inoponível ao Fisco<sup>110</sup>. Noutros termos, retomando o código binário de Luhmann<sup>111</sup>, nesses ordenamentos, o direito apoderou-se de um critério econômico, mas não pela interferência dos sistemas, e sim pela utilização da abertura cognitiva (instrumento ideal para tanto).

---

<sup>106</sup> GODOI, Marciano Seabra. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, v. 194 2012. p. 117-146.

<sup>107</sup> Quanto ao embate de princípios, o ponto será analisado no próximo tópico, oportunidade em que se investigará em que medida seria possível compatibilizar ou não a livre iniciativa, a capacidade contributiva e a equidade, para fins da necessidade ou não de normas antielisão.

<sup>108</sup> LUHMANN, Niklas. El derecho como sistema social. In: DIEZ, Carlos Cómez-Jara (Ed.). *Teoría de sistemas y derecho penal: fundamentos y posibilidades de aplicación*. Granada: Comares, 2005c. p. 69-85. (Tradução por Paulo Sávio Peixoto Maia)

<sup>109</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 322-324.

<sup>110</sup> . Exemplificando, observe a redação vigente da norma antielisiva contida no código tributário alemão (AO77):

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

<sup>111</sup> LUHMANN, Niklas. *El derecho como sistema social*. Op. cit

Em conclusão, não há incompatibilidade absoluta entre segurança jurídica e norma antielisão, sendo necessário, entretanto, o estabelecimento de normas claras e procedimentos fixos a fim de garantir a previsibilidade para a organização do contribuinte.

Ademais, saindo da parte operacional da norma antielisiva, segundo Luhmann, inexistem também qualquer incompatibilidade na busca pela equidade na tributação. Pelo contrário, o autor<sup>112</sup> reconhece a aplicabilidade dos valores éticos de justiça e equidade no momento pré-operacional do direito, apenas restringindo sua aplicação como razão de decidir em matérias em que tal critério não tenha sido incorporado no momento de abertura sistêmica.

Portanto, numa teorização em abstrato<sup>113</sup>, o combate ao planejamento tributário não atenta contra os primados da segurança jurídica quando delimitado por norma integrante do ordenamento. Mais que isso, conclui-se que as normas antielisivas apresentam-se como real mecanismo de concreção da justiça na tributação, especialmente sob a ótica de sua relação com a garantia de direitos fundamentais, sendo indispensáveis, então, para o Estado Fiscal.

## CONCLUSÃO

Pelo exposto, constata-se que a evolução do Estado e sua nova função de provedor de direitos fundamentais impactou significativamente no campo tributário, posto que a imposição deixou de ser mero mecanismo de arrecadação ou dominação para desempenhar relevante papel na concreção das conquistas sociais do início do século XX.

Assim, o não pagamento do tributo não gera um prejuízo para o príncipe/governante, passando agora a lesar toda a coletividade que perceberia uma queda na qualidade dos serviços/políticas estatais ou mesmo seria privada de parte desses direitos fundamentais. É nesse contexto que Nabais afirma existir um dever geral de pagar impostos, pois sem esses recursos o prejuízo seria comum<sup>114</sup>.

Mais que isso, retomando ao princípio da diferença de John Rawls<sup>115</sup>, nota-se que essa distribuição dos custos estatais não pode se dar aleatoriamente, a capacidade contributiva deve ser o norteador da imposição, permitindo que aqueles com mais recursos sejam privados progressivamente

---

<sup>112</sup> LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. Tradução de Javier Torres Nafarrate, com a colaboração de Brunhilde Erker, Silvia Pappé e Luis Felipe Segura. México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005.

<sup>113</sup> Diz-se em abstrato, pois determinado ordenamento jurídico, em dissonância com o primado da equidade, pode ter atribuído maior força à estrita legalidade ou mesmo não ter adotado o Estado Social como modelo a ser seguido.

<sup>114</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.

<sup>115</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

para que haja uma efetiva redução da desigualdade e garantia do mínimo existencial para todo o povo. É a tributação exercendo sua nova função no Estado Fiscal, qual seja a de reduzir desigualdades<sup>116</sup>.

Nesse cenário, o planejamento fiscal, isto é, a possibilidade de organizar-se visando tão somente a redução da carga tributário, perde força no Estado Democrático de Direito, uma vez que o não recolhimento do imposto não lesa mais o soberano, e sim toda a coletividade.

Dessa forma, surge, como consequência do dever geral de pagar impostos, a necessidade de normas de combate a elisão fiscal que, embora lícita do ponto de vista formal, representa uma afronta à igualdade material. Contudo, tendo em vista a função pacificadora de conflitos inerente ao sistema do direito<sup>117</sup>, a aplicação da teoria do propósito negocial para descon sideração dos atos tidos como sem substância econômica está condicionada a existência de previsão legal, pois, conforme apresentado anteriormente, o sistema direito se reproduz, ou melhor, toma decisões a partir de seus próprios elementos.

Portanto, ausente a previsão legal da norma antielisiva, é papel do Poder Legislativo a edição de mecanismo de combate ao planejamento fiscal, devendo limitar essa auto-organização, de forma a impedir que a tributação cada vez mais seja utilizada como meio para se agravar as desigualdades existentes.

## REFERÊNCIAS

ALVES, José Carlos Moreira. *Direito romano*, Volume I, 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de Tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 540.829/SP*. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Hayes Wheels do Brasil LTDA, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Relator(a) p/ Acórdão: Min. LUIZ FUX, julgado em 11/09/2014, acórdão publicado no Diário de Justiça Eletrônico do STF em 18/11/2014. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2>

---

<sup>116</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade: Os impostos e a justiça*. Trad.: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

<sup>117</sup> LUHMANN, Niklas. El derecho como sistema social. In: DIEZ, Carlos Cómez-Jara (Ed.). *Teoría de sistemas y derecho penal: fundamentos y posibilidades de aplicación*. Granada: Comares, 2005c. p. 69-85

E+E+540829%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+540829%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a4x9d34> Acesso em: 01/11/2017.

CALIENDO, Paulo. Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação. In: SARLET, Ingo Wolfgang. (org). TIMM, Luciano Benetti. (org). *Direitos fundamentais: orçamento e “reserva do possível”*. 2. ed. rev. e amp. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2010.

CALMON, Sacha. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2011.

CANOTILHO, Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 5ª Edição. Coimbra: Almedina, 2002.

CARVALHO NETTO, M. A contribuição do direito administrativo focado da ótica do administrado: para uma reflexão acerca dos fundamentos do controle de constitucionalidade das Leis no Brasil. Um pequeno exercício de Teoria da Constituição. *Fórum Administrativo*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, 2001. p. 11-20.

CARVALHO, Paulo Barros. *O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Revista de Direito tributário v. 61/3, 1994.

DERZI, Misabel. Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual. In: FISCHER, O. C. (Org.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Revista Dialética, 2004.

\_\_\_\_\_. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

\_\_\_\_\_. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ESTEVES, Julio. As críticas ao utilitarismo por John Rawls. In *Ethic@, Revista Internacional de Filosofia Moral*, Florianópolis, v.1, nº 1, p. 81-86, junho de 2002. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/ethic/article/viewFile/14536/13310>> Acesso em: 26/10/2017.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade e a concretização do Princípio da redução das Desigualdades Regionais*. São Paulo, Quartier Latin, 2010.

FLAHERTY, Martin. John Marshall, McCulloch v. Maryland, and “We the People”: Revision in Need Revising. *William & Mary Law Review*. Volume 43, Issue 4, 2002, Williamsburg, Virgínia (USA).

GARCIA, Maria. 1789: Inconfidência Mineira, a Revolução francesa do Brasil: tributação e o direito à liberdade. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*. São Paulo, v.18, n.71, p. 203-227. Revista dos Tribunais, abr./jun. 2010.



GASSEN, Valcir. Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. *Revista dos Tribunais*. São Paulo. v. 935, p 243-266, 2013.

GODOI, Marciano Seabra . Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *Revista de Informação Legislativa* , v. 194 2012. p. 117-146.

\_\_\_\_\_. *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*, volume I. Tradução: Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. 2ª ed. Tradução de A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1994 e KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 5ª ed. São Paulo: Martins Fontes. 1996.

HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes*, New York and London: W. M. Norton, 1999.

LANG, Joachim e TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. Volume I. Tradução de: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008.

LUHMANN, Niklas. *A Constituição como aquisição evolutiva*. Tradução realizada por Menelick de Carvalho Netto a partir do original (“*Verfassung als evolutionäre Errungenschaft*”). In: *Rechthistorisches Journal*. Vol. IX, 1990, pp. 176 a 220), cotejada com a tradução italiana de F. Fiore (“*La costituzione come acquisizione evolutiva*”). In: ZAGREBELSKY, Gustavo. PORTINARO, Pier Paolo. LUTHER, Jörg. *Il Futuro della Costituzione*. Torino: Einaudi, 1996), por Menelick de Carvalho Netto, Giancarlo Corsi e Raffaele De Giorgi.

\_\_\_\_\_. *Confianza*. Trad. Amanda Flores. Antrophos. Santiago: Universidade IberoAmericana, 1996.

\_\_\_\_\_. El derecho como sistema social. In: DIEZ, Carlos Cómez-Jara (Ed.). *Teoría de sistemas y derecho penal: fundamentos y posibilidades de aplicación*. Granada: Comares, 2005c. p. 69-85

\_\_\_\_\_. *El derecho de la sociedad*. Tradução de Javier Torres Nafarrate, com a colaboração de Brunhilde Erker, Silvia Pappé e Luis Felipe Segura. México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005.

\_\_\_\_\_. O enfoque Sociológico da Teoria e Prática do Direito. Traduzido por Cristiano Paixão, Daniela Nicola e Samantha Dobrowolski. *Seqüência*. n.º 28, junho de 1994. p. 1-14

\_\_\_\_\_. *Scienza del diritto e dogmática guiridica*. Bologna: II Mulino, 1978.

KUHN, Thomas. *A Estrutura das Revoluções Científicas*. 2ª ed. São Paulo: Editora Perspectiva, 1978.

KUNZLER, C. M. Teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. *Estudos de Sociologia*. Araraquara, n.16, 2004. p. 123-136.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Barueri: Manole; Madrid: Marcial Pons, 2007.

MAGALHÃES, Juliana. Niklas Luhmann no Direito Tributário? Um olhar sistêmico sobre as transformações do Direito Tributário contemporâneo. In: CALMON, Sacha. (Org.). *Segurança Jurídica. Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes*. Rio de Janeiro: Gen/Editora Forense, 2013.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do Sistema Tributário Nacional de 1988. In: XIX Encontro Nacional do CONPEDI, 2010, Fortaleza. Anais do (Recurso eletrônico) XIX Encontro Nacional do CONPEDI, 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf> Acesso em 11/11/2017.

MATURANA, Humberto Romesin. *Emoções e linguagem na educação e na política*. Belo Horizonte: UFMG, 1998.

MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Paulo Gustavo Gonet Branco. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade: Os impostos e a justiça*. Trad.: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004.

NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins fontes, 2013.

\_\_\_\_\_. From the Autoopoiesis to the Allopoiesis of Law. *Journal of Law and Society*, Vol. 28, N. 2, Jun/2001, p. 242-262.

\_\_\_\_\_. Luhmann, Habermas e o Estado de direito. *Lua Nova, Revista de Cultura Política*, nº 37, 1996. p. 93-106.

PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. 1ª Edição. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

RAWLS, John. *O direito dos povos*. São Paulo, Martins Fontes, 2001.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O capital no século XXI e a justiça fiscal: uma contribuição de Thomas Piketty para uma reforma tributária no Brasil. *Revista de Direito Público da Economia – RDPE*, Belo Horizonte, ano 13, n. 50, p. 197-228, abr./jun. 2015.

\_\_\_\_\_. O fundamento da legalidade tributária: do autoconsentimento ao pluralismo político. *Revista de informação legislativa*, v. 45, n. 177, p.215-222, jan./mar. 2008. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/160210> Acesso em 14/09/2017.

SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do Possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações, in: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano

Benetti. *Direitos fundamentais, orçamento e “reserva do possível”*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

SCAFF, Fernando Facury. Tributação fica entre preço da civilização e poder de destruir. Em: Consultor Jurídico. 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-out-08/contas-vista-tributacaofica-entre-preco-civilizacao-poder-destruir> . Acesso em 19/09/2017.

SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SIDOU, Othon. *Os tributos no curso da História*. In: BRITO, Edvado (coord.); ROSAS, Roberto (coord.). *Dimensão jurídica do Tributo*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. p. 367-391.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. Rio de Janeiro: Abril Cultural, 1982.

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 146, 2007. p. 61-84.

TEUBNER, Günther. “Introduction do Autopoietic Law”. In: TEUBNER, Günther (org.). *Autopoietic Law, a New Approach to Law and Society*, 1987, pp. 1-11

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e a segurança jurídica: metódia da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4ed. Rio de Janeiro. Renovar, 2006.

\_\_\_\_\_. Normas Gerais Antielisivas. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, 2002*, Brasília - ESAF, 2002. p. 371-411.

\_\_\_\_\_. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. *Revista de Direito Administrativo*, v. 235, 2004. p. 193-232.

VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financesiras, 1932.