

CRISE DO FORMALISMO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Formalism Crisis in Brazilian Tax Law

Marco Aurélio Greco

Advogado – Doutor em Direito

Professor da FGV-DireitoGV

O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

O leitor pode pensar que a frase acima foi retirada de um livro doutrinário sobre planejamento tributário ou, então, que se encontra em texto de Direito Constitucional, ou mesmo de Teoria Geral do Direito, onde se discute o tema da ponderação de valores consagrados na Constituição de 1988.

Ledo engano.

Trata-se de trecho de ementa de acórdão da 4ª Câmara do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda¹ proferido à vista de Auto de Infração lavrado contra certo contribuinte em razão de determinada operação de reorganização societária que realizou.

Um Tribunal Administrativo formado por especialistas na matéria tributária, reconhecidamente preparados para examinar os mais intrincados temas ligados à aplicação das leis tributárias em si e em cotejo com aspectos de ordem contábil ou societária está a fazer uma ponderação de valores constitucionais para solucionar um caso concreto?

A perplexidade que a leitura da frase pode ensejar para quem teve uma formação formalista cresce quando o leitor se depara com o parágrafo imediatamente anterior da ementa, assim redigido:

O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

¹ BRASIL. Ministério da Fazenda, Acórdão n. 104-21.675 da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, proferido na Sessão de 22.06.2006, Relator Nelson Mallmann, ementa disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 25.jun. 2008..

Novas perplexidades para o menos avisado: legalidade das transações isoladas não é suficiente? Que vem a ser esta “legitimidade” que o acórdão exige exista no conjunto de operações?²

Este é um bom exemplo para mostrar a mudança de eixo das discussões ocorrida nos últimos anos no âmbito do Direito Tributário brasileiro.

Recordo brevemente alguns pontos.

O Direito Tributário – como área de conhecimento sistematizado no campo jurídico – é recente. Embora o tributo em si exista há séculos, a reunião das normas e princípios que o regulam num conjunto circunscrito, objeto de exame específico não tem cem anos. O referencial histórico que pode ser mencionado a indicar o surgimento dessa preocupação encontra-se na edição do Código Tributário Alemão de 1.919.³

No Brasil da primeira metade do Século XX, o estudo jurídico dos tributos aparecia no bojo da Ciência das Finanças e só a partir da obra e dos esforços de alguns estudiosos é que a partir da década de 40 passou a ganhar espaço o tratamento em separado dos tributos como objeto de preocupação científica.⁴

Nas décadas seguintes, os estudos receberam profundas influências oriundas de duas vertentes distintas: a vertente constitucional (com raízes explícitas na experiência norte-americana)⁵ e a vertente administrativa (com raízes da experiência continental europeia) a ponto de a doutrina situar o Direito Tributário como capítulo do Direito Administrativo (ATALIBA, 1973, p. 33). Influências de caráter oposto, pois a constitucional prestigiava os direitos e garantias individuais enquanto a administrativa invocava como

2 Embora sobre tema não tributário, a referência à “legitimidade” como parâmetro a ser considerado na análise de contratos, convênios etc., é também invocada no voto do Min. Cezar Peluso no MS-24.584 (STF, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ-20.06.2008). A interpretação que me parece mais adequada é de entender que a legitimidade se encontra na sintonia com os valores consagrados no ordenamento, o que abre espaço para uma análise tridimensional do fenômeno tributário.

3 RUY BARBOSA NOGUEIRA expõe que o Código Tributário Alemão “... a partir de sua elaboração em 1919, foi o verdadeiro marco da sistematização científico-legislativa do Direito Tributário e provocou não só na doutrina, como na jurisprudência, avanço na forma e no conteúdo deste ramo do Direito, mas também irradiou conceitos e institutos a outros ramos jurídicos, ultrapassando fronteiras e repercutindo nas legislações e elaborações doutrinárias e jurisprudenciais tributárias de outros países.” (NOGUEIRA, 1978, p. XI).

4 Um dos primeiros autores de Direito Tributário no Brasil foi ALIOMAR BALEEIRO que, em 1951, publicou seu clássico *Limitações constitucionais ao poder de tributar*.

5 A ponto de o Decreto n. 848, de 11 de outubro de 1890, ao criar o Supremo Tribunal Federal e disciplinar o processo no âmbito federal, estabelecer categoricamente que: “Art. 386. Constituirão legislação subsidiária em casos omissos as antigas leis do processo criminal, civil e commercial, não sendo contrárias às disposições e espírito do presente decreto. *Os estatutos dos povos cultos e especialmente os que regem as relações jurídicas na Republica dos Estados Unidos da America do Norte, os casos de common law e equity, serão também subsidiários da jurisprudencia e processo federal.*” (grifei e realcei) Ou seja, na lacuna da legislação brasileira deveria ser aplicada a experiência norte-americana! Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=66054>>. Acesso em: 19.11.2008).

um de seus princípios fundamentais a supremacia do interesse público sobre o interesse particular.

O produto final deste conjunto foi o surgimento de uma concepção do Direito Tributário com inúmeros defensores e que pode ser resumida como o conjunto de normas protetivas do patrimônio individual e limitadoras das investidas do Fisco.⁶

Princípios constitucionais tributários – nesse contexto – eram as previsões que vedassem algo ao Fisco, seja em termos de instrumento (legalidade), do objeto alcançado (irretroatividade), em relação ao momento da cobrança (anterioridade) ou à dimensão da exigência (proibição do confisco).⁷ Princípios cuja formulação começava com um “não” (*não* pode cobrar sem lei; *não* pode cobrar em relação ao que já aconteceu; *não* pode cobrar antes de certa data; *não* pode confiscar etc.).

Uma relação historicamente conflituosa – como é a relação Fisco/ contribuinte – era vista da perspectiva da proteção ao cidadão viabilizada através de normas de bloqueio do exercício do poder. Neste contexto, a lei em sentido formal passou a ser o requisito indispensável para autorizar qualquer exigência pelo Fisco. Iniciou o que se pode designar por “idolatria da lei” vista, porém, como entidade virtual; ou seja, texto com vida própria que se destaca do contexto que levou à sua produção e daquele no qual será aplicada para assumir a condição de algo bastante em si. Uma forte influência platônica e idealista.

Acrescente-se que, a partir de 1964, o Brasil viveu o período da Revolução em que estavam em vigor os Atos Institucionais e as discussões de caráter substancial (isonomia, desigualdades sociais, distribuição de renda etc.) não encontravam espaço. Tanto é assim, que, ao ensejo da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, que reformulou o sistema constitucional tributário – em grandes linhas até hoje vigente – encontra-se a revogação expressa do artigo 202 da Constituição Federal de 1946 que consagrava o princípio da capacidade contributiva. Suprimiu-se da Constituição o referencial substancial que servia de fundamento à tributação, para torná-la algo autodenominado de racional, mas que, na prática, mostrou-se mera expressão do exercício de poder.⁸

O modelo teórico de tratamento dos temas tributários ganhou importante avanço no início da década de 70 – por obra de Geraldo Ataliba no seu “Hipótese de incidência” (1973). Este Autor manifestava intensa preocupação com os fundamentos filosóficos de sua abordagem,

6 MACHADO, 2004, p. 60.

7 Note-se que BALEEIRO (1951), sob a denominação de “limitações” examina os denominados “princípios” constitucionais tributários.

8 Para um exame da passagem do poder para a função no campo tributário, veja-se o meu “Do poder à função tributária”, no volume *Princípios e limites da tributação 2*, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

basta ver que logo na terceira página do texto já invoca Juan Manuel Teran (jusfilósofo mexicano) e Lourival Vilanova.⁹ Este livro desenvolve um novo (à época) instrumental para análise da lei tributária, a partir da visão kelseniana dos âmbitos de validade da norma jurídica, que foram trazidos para o debate tributário como os “aspectos” (material, pessoal, espacial e temporal) da “hipótese de incidência” da lei tributária.

A partir deste estímulo, os estudos de Teoria Geral do Direito, aplicados ao campo do Direito Tributário, se desdobraram naquilo que era possível fazer dentro do contexto histórico então vivido que se mostrava reativo a discussões de caráter substancial. A discussão tributária a partir de então centrou-se na hipótese de incidência (=previsão abstrata) e, num segundo momento, na sua formulação legal.

A utilidade deste modelo é inegável, pois permite sistematizar o debate, da perspectiva formal e da hierarquia das normas; a meu ver, o modelo mais viável no contexto político então vigente. Mas trata-se de modelo insuficiente, pois a realidade jurídica e o fenômeno tributário não se esgotam nestes aspectos. Fato e valor também compõem a experiência jurídica.

Paralelamente (estou falando do início da década de 70), foram criados os Cursos de Pós-Graduação em Direito na PUC de São Paulo em cuja formulação Geraldo Ataliba e Celso Antonio Bandeira de Mello fizeram questão que as disciplinas Filosofia do Direito e Teoria Geral do Direito fossem obrigatórias para todos os alunos, quaisquer que fossem suas respectivas áreas de concentração.

Com isto, abriu-se espaço para as lições de Tércio Sampaio Ferraz Júnior no âmbito da disciplina de Filosofia do Direito para a qual foi convidado e passou a lecionar em 1973. Naquela oportunidade, o Professor Tércio trouxe para o debate uma visão pragmática do Direito (que supõe o exame da temática da função e, por consequência, dos fins para cujo atingimento contribui a própria dogmática) e introduziu nas discussões que a partir de então se travaram elementos oriundos da semiótica, em particular os três planos da linguagem (sintático, semântico e pragmático).

A preocupação com a linguagem começava a ganhar espaço; no início se apresentava quase como um desafio para descobrir termos mais elaborados a serem utilizados;¹⁰ disto caminhou-se para um aprofundamento do estudo da linguagem em si como objeto científico.

Neste momento, deu-se uma fusão que é importante referir para bem entender a evolução do debate no âmbito tributário: a variável política – que não permitia o debate de questões substanciais – levou a privilegiar as análises e discussões jurídicas que se concentrassem nos aspectos formais

9 ATALIBA, 1973, p. 11.

10 “Calha à fiveleta” é um exemplo de expressão clássica que à época passou a ser freqüentemente utilizada.

e lingüísticos do texto legal (aspectos da hipótese de incidência) o que tornava a utilização do instrumental vindo da semiótica (na sintática e na semântica), politicamente “aceitável”. Debater com a Autoridade no plano sintático e semântico e suscitar questões ligadas à hierarquia (das normas) era um porto seguro onde o questionamento do exercício da autoridade estatal (via tributação) podia se dar sem maiores riscos.

Discussões nestes dois planos (sintático e semântico) foram a tônica dos debates por mais de vinte anos, enquanto a pragmática e a análise da função ficaram na penumbra. A lição de BOBBIO (1977) que expunha a passagem da visão estrutural para a funcional e o novo papel do direito nas sociedades industriais modernas, assumiam, nesse contexto, um caráter quase que etéreo.

Isto é compreensível, pois o formalismo e o estruturalismo encontram espaço propício em contextos autoritários como instrumento de proteção de valores democráticos (CALABRESI, 2000, p. 482) ou conservadores em que não se pretenda dar espaço para discussões de caráter substancial quanto aos fatos sociais (LE ROY, 1999, p. 24).

No plano doutrinário, a “hipótese de incidência” desdobrou-se na “regra matriz de incidência” (na visão de Paulo de Barros Carvalho¹¹); a “hipótese de incidência” foi o modelo teórico amplamente adotado para exame da constitucionalidade de um sem-número de exigências tributárias.

O debate no plano semântico repercutiu inclusive no Supremo Tribunal Federal, basta lembrar a questão da incidência ou não da contribuição previdenciária sobre pagamentos a trabalhadores autônomos e o debate sobre o sentido do termo “folha de salários” na redação original do artigo 195 da CF/88.¹²

Por outro lado, os debates sobre isonomia, capacidade contributiva, distorções de fato no plano da concorrência pela diversidade de entendimentos tributários, financiamento do Estado, funções do Estado e políticas públicas eram temas pouco ou nada examinados.

Infelizmente, o debate a nível pragmático ficou em segundo plano. Discussões mais abrangentes sobre a função social dos institutos, da propriedade, do tributo e mesmo da dogmática jurídica (como aponta o título da obra do Professor Tércio) não encontraram o mesmo desdobramento teórico e prático. Nem mesmo o debate sobre o procedimento como modo de agir do Poder Público encontrou tão ampla produção teórica como a relativa à hipótese de incidência.

Neste contexto, se por um lado a ação do Fisco era controlada por instrumentos formais, a ação do contribuinte também só encontrava limites formais. Vigorava a visão que prestigia uma liberdade absoluta do contribuinte para organizar sua vida, como bem lhe aprouvesse desde que

11 Para um exemplo atual da aplicação deste modelo, veja-se CARVALHO, 2008.

12 BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE-166.772, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ-16.12.1994.

o fizesse por atos lícitos, praticados antes da ocorrência do fato gerador e sem simulação. Restrições a essa liberdade só poderiam advir de lei expressa que vedasse certo comportamento (XAVIER, 2001). Não havia um controle material ou funcional do sentido e alcance do exercício da liberdade individual.

Diversas foram as conseqüências que resultaram deste contexto político, teórico e jurídico. Uma delas foi a idolatria da lei em si, que transformou a legalidade tributária que tinha a feição de uma “legalidade libertação” – por ser instrumento de bloqueio da ação do poder estatal – numa “legalidade dominação” com sucessivas restrições à liberdade do contribuinte (GRECO, 2008b).

Por outro lado, a liberdade absoluta do contribuinte levou a uma infinidade de estruturas negociais e reestruturações societárias que, com propriedade, foram consideradas meramente “de papel”. A prevalência da forma levou, da perspectiva da legalidade, à veiculação de praticamente quaisquer conteúdos desde que através de lei em sentido formal; e da perspectiva da liberdade de auto-organização ao surgimento de “montagens jurídicas” sem qualquer substância econômica, empresarial ou extra-tributária.

Enquanto o modelo formal de abordagem do fenômeno tributário era levado à sua quintessência e privilegiava a forma – e não apenas esta, pois chegava até mesmo à idolatria da linguagem em que esta se apresentava – a realidade política, social e fática mudava profundamente.

A Constituição de 1988 assumiu o perfil de uma Constituição da Sociedade Civil, diversamente da Carta de 1967 que possuía o feitiço de uma Constituição do Estado-aparato (GRECO, 2005). Esta mudança se espria por todo seu texto a começar pelo artigo 1º que afirma categoricamente ser o Brasil um Estado Democrático de Direito e não apenas um Estado de Direito e seu art. 3º, I coloca a construção de uma sociedade livre, justa e solidária como objetivo fundamental da República. Isto implica colocar a variável social ao lado e no mesmo plano da individual e abre espaço para se reconhecer a solidariedade social como fundamento último da tributação (GRECO, 2005).

Note-se, também, que seu artigo 5º não assume o papel de um elenco de “direitos e garantias individuais” (como o art. 150 da CF/67 e o art. 153 na redação da EC-1/69) para contemplar os “Direitos e deveres individuais e coletivos”. Mudança relevante, pois seu inciso XXIII aponta na direção de a liberdade individual passar a ser condicionada a uma razão não meramente individual. Isto foi explicitado pelo artigo 421 do Código Civil de 2002 ao prever que “a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”. Vale dizer, a função social não é mero limite, mas também razão do exercício dessa liberdade, o que põe às claras a importância dos motivos que levam à celebração de determinado ato ou negócio jurídico (GRECO, 2008a, p. 505-514).

Especificamente em matéria tributária, a CF/88 colocou os antigos princípios constitucionais tributários (legalidade, anterioridade e irretroatividade) como “limitações constitucionais”, vale dizer, como regras de bloqueio ao exercício do poder, mas não como preceitos que consagrem um valor positivo prestigiado pelo ordenamento. Valor positivo é, por exemplo, a capacidade contributiva (art. 145, § 1º, 1ª parte).

Em suma, a variável política e filosófica encampada na Constituição mudou.

Por outro lado, a sociedade passou a ver nos direitos fundamentais e na eficácia jurídica das normas que os prevêm um canal relevante de reconhecimento e atendimento das demandas sociais.

Por fim, criou-se a consciência de que a criatividade deve ser prestigiada, mas é importante reagir contra a mera esperteza de quem quer levar vantagem como se o indivíduo vivesse isolado, tendo o mundo submetido à sua disposição ou predação.

A isto se acrescentem as lições de Ricardo Lobo Torres (2003) quando acentua a evolução ocorrida no plano teórico, pois passamos da jurisprudência dos conceitos, para a jurisprudência dos valores, inclusive no âmbito tributário.

A mudança política, social e fática levou a uma mudança de mentalidade que repercutiu no modo pelo qual devem ser compreendidas as condutas do Fisco e do contribuinte. Em relação à conduta do Fisco questionam-se as finalidades de sua ação, bem como a destinação e a aplicação dos recursos arrecadados e sua compatibilidade efetiva com as políticas públicas que devem subsidiar; em relação à conduta do contribuinte questiona-se a existência de um fundamento substancial que a justifique (razão ou motivo para o exercício da liberdade de contratar).

A própria idéia de quebra de igualdade tributária foi revista; se, no regime da CF/67, havia quebra de isonomia quando o tributo era exigido discriminatoriamente de alguém, no modelo da CF/88 o prestígio da capacidade contributiva como princípio tributário explícito aponta haver quebra de isonomia também quando o tributo não é exigido de alguém que manifestou a capacidade contributiva contemplada na lei. Daí os dois sentidos que podem ser extraídos do artigo 150, II da CF/88: (i) como proibição de exigências discriminatórias e (ii) como proibição de não exigir o tributo de todos que se encontrem em situação equivalente.¹³

Paralelamente, evoluiu o debate sobre as normas programáticas que – de uma simples recomendação (como eram vistas na década de 60), passaram a ver-lhes reconhecida a eficácia negativa de bloqueio de preceitos legais que as contrariassem (SILVA, 1968, p. 161), para alcançarem na CF/88 o reconhecimento de sua eficácia positiva de direcionamento da

13 Aqui talvez esteja a raiz da “ideologia da incidência” a que se refere o Min. Luiz Fux no seu voto proferido no REsp. 1.027.799, 1ª T. Rel. Min. José Delgado, DJ-20.08.2008.

produção legislativa e jurisprudencial. Esta eficácia positiva das normas programáticas gerou reflexos não apenas no plano das prestações positivas pelo Estado, mas também, no plano da interpretação e aplicação das normas jurídicas em geral e tributárias em particular (PIMENTA, 1999, p. 237; GRECO, 2008a, p. 329).

É de se compreender porque textos como aquele em que defendi a possibilidade de existir abuso de direito por parte do contribuinte ao reorganizar sua vida para obter menor carga tributária (1996) foi execrado, e o que afirmava a eficácia positiva da norma de prevê a capacidade contributiva (1998) ser considerado “audaciosamente original” (XAVIER, 2001, p. 104). Alguns chegaram a dizer que instaurar um debate teórico sobre a justificação substancial da ação do contribuinte que vise pagar o menor tributo legalmente possível seria “abrir a caixa de Pandora”.

Os fatos se mostraram mais fortes do que os modelos formais. O debate substancial está instaurado e, talvez para surpresa de alguns, isto não se deu predominantemente no âmbito do Poder Judiciário (onde o tema da ponderação de valores constitucionais encontra espaço propício), mas no âmbito da jurisprudência administrativa, como é exemplo o acórdão referido no início do presente estudo. Note-se como esse acórdão lida com os conceitos de legalidade e de legitimidade. Aquela ligada ao critério eminentemente formal, enquanto esta é atrelada a um valor prestigiado pelo ordenamento.

Pondera-se (mitiga-se) a liberdade com a isonomia e a capacidade contributiva. Exige-se um motivo para que a conduta do contribuinte seja fiscalmente aceitável. Passa a assumir relevância o conjunto de atos praticados e não cada um isoladamente; o filme e não apenas a foto; o fazer efetivo e não apenas o querer abstrato.

O debate tributário – com todas as letras – deixou de ser um debate formal. Não se trata de prevalência da substância sobre a forma, mas de coexistência; não se trata de sobre+por, mas de com+por valores.

A grande questão que agora se põe é de saber quais os parâmetros e critérios a serem adotados nesse novo contexto em que a substância é tão importante quanto a forma.

Neste momento, resgatar o debate sobre a perspectiva funcional e reavivar lições como as que permanecem latentes na obra de Tércio Sampaio Ferraz Júnior é tarefa que certamente contribuirá positivamente para a construção da sociedade livre, justa e solidária que o artigo 3º, I da CF/88 alça a primeiro objetivo fundamental da República.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Edição da Revista Forense, 1951.

BOBBIO, Norberto. Diritto e scienze sociali e Verso una teoria funzionalistica del diritto, in: Dalla struttura alla funzione, Milão: Edizioni di Comunità, coleção “*Diritto e cultura moderna*” n. 18, 1977, p. 43-62 e 63-88 respectivamente.

BRASIL. Ministério da Fazenda, Acórdão n. 104-21.675 da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Sessão de 22.06.2006, Relator Nelson Mallmann. Disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 25.06.2008.

Supremo Tribunal Federal, MS-24.584, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ-20.06.2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 jan. 2008.

Supremo Tribunal Federal, RE-166.772, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ-16.12.1994. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 jan. 2008.

Superior Tribunal de Justiça, REsp. 1.027.799, 1ª T. Rel. Min. José Delgado, DJ-20.08.2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 20 jan. 2008.

Decreto n. 848, de 11 de outubro de 1890, texto. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=66054>>. Acesso em: 19 nov. 2008.

CALABRESI, Guido. Two functions of formalism, in *The University of Chicago Law Review*, vol. 67, n. 2. (Spring. 2000), p. 479-488.

CARVALHO, Paulo de Barros . A regra-matriz de incidência do Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros. In *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*, coord. Eurico Marcos Diniz de Santi, São Paulo: Direito GV, Saraiva, 2008, p. 523-539.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008a.

_____. Três perfis da legalidade tributária, in: *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*, coord. Ricardo Lodi Ribeiro e Sérgio André Rocha, São Paulo: Quartier Latin, 2008b, p. 101-110.

_____. Solidariedade social e tributação, in: *Solidariedade social e tributação*, coord. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godói. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.

_____. Planejamento fiscal e abuso de direito, in *Imposto de renda, - conceitos, princípios e comentários*, coord. Ives Gandra da Silva Martins. 2. São Paulo: Atlas, 1996. p. 82-94.

_____. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 1998.

_____. *Do poder à função tributária*, no volume “Princípios e limites da tributação 2”, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 167-176.

LE ROY, Étienne. *Le jeu des lois. Une anthropologie ‘dynamique’ du Droit*, Paris: LGDJ, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Apresentação, in *Novo Código Tributário Alemão*, São Paulo: Companhia Editora Forense e Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1978. p. XI.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas*, São Paulo: Max Limonad, 1999.

SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. *Revista Forum de Direito Tributário*, n. 1, Belo Horizonte. p. 90-123.

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