

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

**INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO:
a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os
potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário**

**ECONOMIC INTERPRATATION AND TAX LAX:
the extension of taxation beyond the legal hypotheses and the potential economic
impacts due to tax system's legal uncertainty**

José Francisco Rodrigues Gontijo*¹

Resumo

Para compreensão do fenômeno jurídico não bastam justificativas teóricas para aferição de adequação abstrata entre meios e fins, mas, sim, uma avaliação mais acurada das consequências práticas decorrentes da edição de uma norma ou da prolação de uma decisão judicial, de modo que, para além do debate jurídico girando em torno de um núcleo duro centrado em princípios constitucionais para sustentar ou afastar a interpretação econômica no Direito Tributário, buscar-se-á no diálogo entre as ciências jurídica e econômica uma visão complementar acerca da matéria, visando a orientar o intérprete a considerar os efeitos de uma decisão legislativa ou judicial, posto que constituem incentivos (positivos ou negativos) que norteiam a atividade dos atores sociais. Desse modo, com base no pragmatismo e no realismo jurídico, procura-se dar ao Direito o seu papel de ciência social aplicada para identificar se os efeitos decorrentes da interpretação econômica no Direito Tributário são socialmente desejáveis, concluindo pela sua não aplicação.

Palavras-chave: Análise Econômica do Direito; Direito Tributário; Interpretação econômica. Planejamento tributário.

Abstract

In order to understand a legal phenomenon, theoretical justifications to assess the abstract adequacy between means and ends are not enough, but rather a more accurate analysis of the practical consequences arising from an enactment or a judgment, that in addition to the legal debate revolving around a hard core centered on constitutional principles to support or dismiss economic interpretation in Tax Law, a dialogue between the legal and economic sciences will be sought for a complementary vision on the subject, in order to guide the interpreter to consider the effects of a legislative or judicial decision, since they constitute incentives (positive or negative) that guide the activities of social actors. Thereby, based on pragmatism and legal realism, it seeks to give the Law its applied social science role in order to identify if the effects resulting from the economic interpretation in Tax Law are socially desirable, concluding for its non-application.

Keywords. Economic Analysis of Law; Tax Law; Economic interpretation; Tax planning.

Introdução

¹ Mestrando em Direito nas Relações Econômicas e Sociais e Pós-graduado em Direito Empresarial pela Faculdade de Direito Milton Campos. Advogado. E-mail: josefrgontijo@gmail.com

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

A discussão jurídica acerca da interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro orbita em torno de um núcleo centrado em princípios constitucionais, sustentando os apoiadores da interpretação econômica sua aplicação nos princípios da isonomia, capacidade contributiva e solidariedade social, enquanto, do outro lado, a argumentação jurídica é construída, principalmente, com sustentáculo nos princípios da segurança jurídica, separação dos poderes e legalidade.

Debate antigo, remetendo aos anos 1950-1960, quando Alfredo Augusto Becker fez contraponto às lições de Amílcar de Araújo Falcão, a matéria, essencial para a compreensão das limitações do planejamento tributário, voltou ao centro das discussões com a inclusão do parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional com a promulgação da Lei Complementar nº 104/2001.

Para além da discussão principiológica e jurídica a partir da Constituição da República de 1988 envolvendo a interpretação econômica, buscar-se-á na Análise Econômica do Direito um ponto de vista complementar acerca do tema, no intuito de, se não pacificá-lo, ao menos orientar o intérprete a considerar os potenciais efeitos econômicos daí decorrentes, em especial por se tratar o Direito de uma ciência social aplicada e, portanto, instrumental, voltado para a realidade no qual está inserido e servindo como meio para a construção de um estado de coisas² a ser alcançado.

1. Conceituação da interpretação econômica no Direito Tributário

Por interpretação econômica no Direito Tributário entende-se a cobrança de tributos conforme os efeitos econômicos – e não os jurídicos – dos atos e negócios jurídicos, havendo, dessa forma, uma prevalência da *intentio facti* sobre a *intentio juris*, bem como a deformação dos institutos e conceitos de direito privado na esfera tributária.

Trata-se de teoria surgida no início do Século XX na Alemanha, tendo sido utilizada pelo Estado nazista – um regime cujo modelo econômico era baseado no dirigismo estatal, com forte interferência nas relações empresariais – para desconsiderar

2 “Estado de coisas pode ser definido como uma situação qualificada por determinadas qualidades”, nas lições Humberto Ávila, sendo esta mesma definição aplicada neste trabalho. (In ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 3. ed. aum. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 63).

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

atos e negócios jurídicos praticados com a intenção única de economizar tributos, num cenário absolutamente conturbado e de extrema insegurança jurídica.

Posteriormente, os estudos desta teoria avançaram na Itália, na França e no Brasil, tendo Amílcar de Araújo Falcão, em 1959, defendido a interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro sob o fundamento de que o que interessa ao Direito Tributário é a relação econômica advinda da relação jurídica, independentemente de qual seja a forma adotada para exteriorizá-la.

Em contraposição, no ano de 1963, Alfredo Augusto Becker manifestou-se contrariamente à sua aplicação sob os fundamentos de que o Direito Tributário deve utilizar conceitos e institutos do direito privado, do que, inclusive, decorre a certeza jurídica em sua aplicação e a previsibilidade do Direito, de modo que seria ilegal abstrair a estrutura jurídica para se fixar na realidade econômica, salvo se praticado ato ilícito pelo particular.

O mesmo jurista, rechaçando a interpretação do Direito Tributário a partir da realidade econômica cita Luigi Vittorio Berliini, segundo o qual:

Mas dizer *a priori* e como regra geral, que – só porque a justificação do imposto é a existência de uma determinada capacidade contributiva – uma *empreitada* que produza efeitos econômicos análogos aos da *venda* deve, só por tal circunstância, ser tributada como venda porque demonstra uma igual capacidade contributiva, seria como dizer que um *gato* soriano deve ser considerado como um *cão*, para os efeitos da aplicação do imposto sobre cães, unicamente porque o imposto sobre cães é um imposto diretor que percute a capacidade contributiva, e a posse de um gato soriano demonstra uma capacidade contributiva não menor que a demonstrada pela posse de um cão felpudo. É claro que um tal esquema lógico de raciocínio pode ser autorizado e concludente *no plano econômico-financeiro*, contudo é *inadmissível no plano jurídico*.³

A interpretação econômica no Direito Tributário, conclui Alfredo Augusto Becker, não mereceria prevalecer sob pena de (i) o Direito Tributário incorrer no seu maior equívoco, (ii) destruição da certeza e previsibilidade do Direito Tributário, (iii) inversão da própria fenomenologia jurídica e (iv) negação da utilidade àquilo que é jurídico.

Vê-se, portanto, que o debate jurídico envolvendo a matéria não é novo, embora ainda hoje de extrema importância e permeado de riqueza acadêmica, pelo que merecida a atenção até então recebida, em especial diante da introdução do parágrafo único ao

3 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Edição Saraiva. 1963. p. 112.

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

artigo 116 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001⁴ e, principalmente, pelas consequências daí advindas no âmbito de julgamentos nas esferas administrativa e judicial, havendo fundamentos jurídicos relevantes tanto para a aplicação da interpretação econômica no Direito Tributário quanto para seu afastamento por completo.

1.1. Principais correntes de pensamento acerca da interpretação econômica no Direito Tributário

Mizabel de Abreu Machado Derzi defende que o sistema jurídico, em especial o direito público, deve proteger a confiança, as expectativas criadas no particular e o respeito à lealdade para que seja estável, uma vez que – em sendo o sistema uma ordem axiológica e teleológica, cuja unidade está dirigida pelos prioritários e supremos princípios da segurança e justiça – devem avultar, no Direito Tributário, “*previsões normativas rígidas, vazadas em conceitos determinados e fechados*”.⁵

A autora defende, ainda, a obediência pelo juiz às determinações do próprio sistema, uma vez que o julgador está limitado pelas normas escolhidas pelo legislador, ou seja, decorrentes de uma opção legislativa.

A limitação da atuação das autoridades administrativas e judiciais pelas normas editadas pelo legislador para a aplicação do Direito também pode ser constatada a partir da análise da *Planning Theory* de S. J. Shapiro por André Mendes Moreira e Alice de Abreu Lima Jorge,⁶ posto que o texto normativo é produto de decisão construída no fórum

4 Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

5 DERZI, Mizabel de Abreu Machado. O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a completabilidade do Direito Civil e a vedação da completude no Direito Tributário. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TÔRRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico. (Org.). **Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier: Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal**. 1ed.Coimbra: Almedina, 2013, v. 2, p. 399-414. p. 406.

6 JORGE, Alice de Abreu Lima; MOREIRA, André Mendes. O Direito como Plano e o Planejamento Fiscal: Reflexões à Luz da *Planning Theory of Law* de S. J. Shapiro. In: **Direito Tributário Atual**. v. 35, 1º semestre de 2016. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2016. p. 13-30.

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

político pelos representantes eleitos pela sociedade, e, como tal, reflete – ou deve refletir – a visão de justiça prevalecente na comunidade.

Breves linhas sobre a *Planning Theory* contribuem para a melhor compreensão da abordagem dos autores:

A *Planning Theory* é desenvolvida a partir da constatação de que é característico da natureza humana planejar as suas atividades, sendo esta necessidade advinda da complexidade das nossas metas, somada às nossas habilidades limitadas e ao pluralismo de nossos valores e preferências – o que torna necessário o planejamento e a organização do nosso comportamento de modo a viabilizar a consecução de fins que de outra forma não poderíamos alcançar ou não alcançaríamos com tanto sucesso.

(...)

Conforme destaca Shapiro, em sendo o Direito uma atividade de planejamento social, as autoridades jurídicas são planejadores sociais, e exercitam o seu poder especialmente formulando, adotando, repudiando, afetando e aplicando os planos, além dar suporte ao plano por meio da imposição (execução) da lei. A atribuição de competência para a criação, aplicação e interpretação das normas, por sua vez, deve ser pautada na economia da confiança (*economy of trust*) extraída do sistema, com a distribuição de competência entre os diversos atores sociais conforme o grau de confiabilidade reconhecido a cada qual pelos *designers* do plano máster.⁷

Afastar-se de tal limitação, sustentam, seria atribuir maior consideração à opinião de certo e justo pelas autoridades administrativas e judiciais em detrimento da opinião dos demais cidadãos, subvertendo, assim, a economia da confiança extraída do sistema a partir da distribuição de competência pelo grau de confiabilidade atribuída a cada ator social.

Desse modo, a discricionariedade do ator social deve ser compatível – e inversamente proporcional – à confiança nele depositada pelo sistema, de modo que, se num contexto de Estado Democrático de Direito, a Constituição de 1988 depositou maior grau de confiança no Poder Legislativo (posto que representativo) e menor grau nos Poderes Executivo e Judiciário, não cabe às autoridades destes poderes a revisão, a partir de seus próprios critérios, das questões já previamente ponderadas e definidas pelo legislador, em especial para estender a incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei.

7 JORGE, Alice de Abreu Lima; MOREIRA, André Mendes. O Direito como Plano e o Planejamento Fiscal: Reflexões à Luz da *Planning Theory of Law* de S. J. Shapiro. In: **Direito Tributário Atual**. v. 35, 1º semestre de 2016. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2016. p. 13-30. p. 15-16.

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

Acresça-se, neste ponto, que não pode ser uma crise de representatividade do Poder Legislativo ou a falta de credibilidade do Poder Executivo a justificar e legitimar a invasão de poderes, havendo uma seara própria para discussão e deliberação da matéria em discussão (fatos geradores de incidências tributárias).

A partir de reflexões sobre os limites ao planejamento tributário, André Mendes Moreira⁸ discorre sobre os conceitos de elisão e evasão fiscal, concluindo pela natureza anti-evasiva do art. 116, parágrafo único, CTN, bem como acerca da inexistência de suporte legal que autorize a aplicação da interpretação econômica e do teste da finalidade negocial (*business purpose test*) – este último, inclusive, teve sua introdução no Direito brasileiro cogitada quando da redação Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, sendo deixado de lado por opção legislativa⁹ – para averiguar a licitude de negócios jurídicos.

Fortalecendo sua argumentação, André Mendes Moreira invoca os artigos 153 e 154 da Lei nº 6.404/76, cujos dispositivos determinam que os administradores de sociedades anônimas atuem no interesse da companhia, exercendo suas funções com o cuidado e diligência que empregam na gestão de seu próprio patrimônio, pelo que seria dever legal dos administradores buscar a economia de tributos por meio de planejamentos tributários que observem as formas legais.

Contrapondo os argumentos favoráveis à interpretação econômica, André Mendes Moreira sustenta a licitude dos negócios jurídicos indiretos nos princípios da segurança jurídica em matéria tributária e da legalidade, princípio este que contém os subprincípios da reserva absoluta da lei formal, estrita legalidade e especificidade conceitual fechada, da qual decorrem a inexistência de lacunas no Direito Tributário, a vedação ao uso da analogia e a observância dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado em matéria tributária.

Mais enfático em suas críticas, Paulo de Barros Carvalho escreveu *O Absurdo da Interpretação Econômica do “Fato Gerador”: Direito e sua autonomia – o paradoxo da*

8 MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal: limites ao planejamento tributário. In: **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, v. 21, p. 11-17, 2003.

9 Em sendo uma opção legislativa, André Mendes Moreira e Alice de Abreu Lima Jorge afirmam que “*não cabe ao intérprete rever as questões já ponderadas pelo planejador (legislador) e alterar as suas decisões para estender a tributação a uma situação não abarcada pela norma de incidência*”.

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

interdisciplinariedade,¹⁰ no qual sustenta que Direito e Economia são ciências/sistemas distintos, de modo que entre eles somente pode haver uma *aproximação*, aproximação esta que não autoriza que a atribuição de conteúdo econômico a um fato possa produzir efeitos jurídicos. Isso porque um fato pode ser objeto das mais variadas interpretações, a depender do recorte científico e sistemático que se faz, podendo um único fato ser avaliado, portanto, sob a ótica jurídica, econômica, contábil, histórica etc.

Paulo de Barros Carvalho sustenta o afastamento da interpretação econômica no Direito Tributário, ainda, com base nos princípios constitucionais da autonomia da vontade e da livre iniciativa, dos quais decorrem, para o particular, a liberdade de contratar e “a *permissão para ordenar-se do modo que entender mais vantajoso, ainda que suas opções acarretem consequências fiscais mais benéficas*”,¹¹ concluindo pela licitude de o particular optar pelo meio menos oneroso dentre as hipóteses legais de implementação de um negócio válido.

[A] interpretação dos negócios jurídicos, bem como dos efeitos dele decorrentes, há de ser feita, impreterivelmente, segundo as prescrições do direito posto, sob pena de serem consideradas inválidas. Esse é o motivo pelo qual entendo que a chamada interpretação econômica só será possível se o próprio ordenamento assim o determinar: havendo uma lei, na ordenação jurídica, que autorizasse esse tipo de interpretação, muito bem; é interpretação jurídica e admissível. Não havendo, supomos que não cabe, ao menos na fase jurídica, essa ponderação. A legislação brasileira, no entanto, não admite sobreposição do conteúdo econômico em relação à forma. Sendo lícito o ato – pois não se encontra juridicamente proibido, nem tampouco infringe prescrição legal alguma – não pode ser ele desconsiderado pela autoridade administrativa, com o argumento de que implicaria menor carga tributária.¹²

Em sentido diametralmente oposto, Marco Aurélio Greco defende que a liberdade de contratar do particular estaria limitada pelos princípios da solidariedade social, isonomia e capacidade contributiva, de modo que, ainda que o ato ou o negócio jurídico seja lícito, válido e eficaz, ou seja, perfeitamente celebrado nos termos da lei, pode o Fisco desconstituí-lo para fins de tributação na hipótese em que verificar que o fato

10 CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do "fato gerador" - Direito e sua autonomia - O paradoxo da interdisciplinariedade. In: **Revista da Faculdade de Direito**. Universidade de São Paulo, v. 102, p. 441-456, 2007.

11 CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2011. v. 1. p. 78.

12 CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2011. v. 1. p. 76-77.

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

econômico por trás exterioriza capacidade contributiva do particular, situação na qual haveria uma extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei.

Verifica-se, assim, que a aplicação da interpretação econômica no Direito Tributário possui sustentáculo nos princípios da igualdade, capacidade contributiva e solidariedade social, tendo como principais apoiadores Amílcar de Araújo Falcão e Marco Aurélio Greco.

Por outro lado, a corrente contrária fundamenta-se nos princípios da segurança jurídica, separação dos poderes e legalidade, conforme lições de André Mendes Moreira, Alfredo Augusto Becker, Johson Barbosa Nogueira (em obra de 1982),¹³ Mizabel de Abreu Machado Derzi, Ricardo Mariz de Oliveira¹⁴ e Sacha Calmon Navarro Coelho.^{15 16}

Percebe-se, então, que há praticamente seis décadas, quando Alfredo Augusto Becker contrapôs o posicionamento de Amílcar de Araújo Falcão, antes mesmo da promulgação da Constituição de 1988 e da inserção do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, a discussão já possuía exatamente o mesmo núcleo do debate que se prolonga até os dias de hoje, com a sobreposição de alguns princípios sobre outros, cada qual com profundos e diferentes — talvez diametralmente opostos — fundamentos jurídicos.

Não é objeto do presente estudo, todavia, discorrer detalhadamente sobre cada um dos fundamentos jurídicos que sustentam as conclusões de cada um dos juristas, pelo que acima tão somente se faz breve referência às diretrizes que norteiam as já mencionadas posições doutrinárias.

Assim, podemos definir o núcleo duro da discussão principiológica a respeito dos argumentos jurídicos contrários e favoráveis à interpretação da análise econômica no Direito Tributário:

13 NOGUEIRA, Johson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982.

14 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reflexões sobre a Vontade, a Intenção e o Motivo (Objeto e Causa) no Mundo Jurídico. In: PARISI, Fernanda Drummond et al (Coord.). **Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza: Planejamento Tributário e Sanções Tributárias: Administração Tributária e Direito Processual Tributário**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2014, v. 3, p. 139-166.

15 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Considerações acerca do planejamento tributário no Brasil. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). (Org.). **Planejamento tributário**. 1ed.São Paulo: Malheiros, 2016, v. , p. 635-656.

16 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Interpretação no Direito Tributário Brasileiro. In: NASCIMENTO, CARLOS VALDER (Org.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989. p. 71-100.

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

Argumentos contrários	Argumentos favoráveis
Princípio da Legalidade	Princípio da Solidariedade Social
Princípio da Segurança Jurídica	Princípio da Capacidade Contributiva
Princípio da Separação dos Poderes	Princípio da Isonomia

Conforme doutrina de Humberto Ávila, na ocorrência de colisão entre princípios, o debate deve-se resolver com a prevalência de uns princípios sobre outros, a partir da dimensão de peso (*dimension of weight*) que possuem, havendo sobreposição do princípio com peso relativo maior em relação aos demais, sem que estes percam a sua validade.¹⁷

Na prática, o que se tem visto na jurisprudência administrativa e judicial é a prevalência dos princípios da solidariedade social, capacidade contributiva e isonomia, de modo que tem-se entendido pela possibilidade de aplicação da interpretação econômica no Direito Tributário, com a conseqüente desconsideração de planejamentos tributários realizados por meio de atos e negócios jurídicos lícitos, válidos e eficazes para fins de tributação para além das hipóteses previstas em lei (regras, não princípios¹⁸).

2. Análise Econômica do Direito

Com os primeiros registros de seu estudo datados da década de 1930 e com desenvolvimento substancial a partir dos anos 60, especialmente nas Universidades de Chicago e Yale, e tendo como principais nomes Ronald Coase, Richard Posner, Guido

17 ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 3. ed. aum. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 28.

18 Para Humberto Ávila, “regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte e nos princípios que lhe são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos”, enquanto, os princípios, por sua vez, “são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção” (in ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 3. ed. aum. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 129).

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

Calabresi e Henry Manne, a *Análise Econômica do Direito*¹⁹ tem suas raízes no neoliberalismo de Milton Friedman e Friedrich Hayek, bem como no pragmatismo e no realismo jurídico.²⁰

Para a corrente neoliberal, o próprio mercado, seguindo as regras que lhe são iminentes, conseguiria desenvolver uma autorregulamentação, sendo desnecessária a intervenção do Estado na economia, salvo para garantir o seu livre funcionamento e corrigir falhas de mercado, inibindo excessos e condutas lesivas aos consumidores. Ainda de acordo com a mesma corrente, os benefícios sociais são mais facilmente obtidos inexistindo uma estrutura organizada por um Estado intervencionista para regular e ditar os rumos do mercado.

A visão pragmática, corrente filosófica surgida e desenvolvida nos Estados Unidos, pretende o direcionamento de pensamentos para questões práticas, ou seja, a concentração de esforços deve ser dedicada à resolução de problemas realmente existentes no cotidiano, orientados para os resultados, ao invés de imaginar as possíveis soluções para casos hipotéticos e imaginários cuja ocorrência jamais foi verificada na vida real.

A partir do pragmatismo, o realismo jurídico, com raízes nas faculdades norte-americanas e escandinavas, enxerga o Direito de forma instrumentalista e finalista: o Direito enquanto um meio, um instrumento, para se alcançar determinada finalidade. Ademais, ensina Bruno Salama²¹ que o estudo das leis pelos realistas não deve se dar a partir das previsões codificadas e positivadas, e, sim, a partir do seu funcionamento de fato.

Sobre a relação entre as ciências Direito e Economia, Cássio Cavalli, citando Mario Júlio de Almeida Costa, lembra que

direito e a economia constituem, assim, dois ângulos de encarar a mesma realidade, duas disciplinas complementares, não obstante as peculiaridades do escopo e da técnica de cada uma delas. Tanto a ciência econômica como a ciência jurídica têm por objecto comportamentos humanos e relações sociais: a

19 *Análise Econômica do Direito ou Direito e Economia* (em inglês, *Economic Analysis of Law* ou *Law and Economics*).

20 SZTAJN, Rachel. Direito e Economia. **Revista de direito mercantil, industrial, econômico e financeiro**. São Paulo: Malheiros, out/dez 2006, n. 144, p. 221-235.

21 SALAMA, Bruno Meyerhof. *O que é pesquisa em direito e economia?*. Cadernos DIREITO GV, 2008, v. 5, n. 2.

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

economia, preocupando-se directamente com os fenómenos económicos em si mesmos, aponta para a solução que conduza ao máximo de utilidade; a ciência jurídica, contemplando esses fenómenos económicos através dos direitos e obrigações que o seu desenvolvimento implica, procura a solução mais justa. De um equilibrado entrelace de ambas perspectivas é que há de resultar em cada caso a disciplina conveniente aos interesses individuais e colectivos. As duas técnicas apontadas nunca devem, portanto, desconhecer-se.²²

Já Bruno Salama afirma que a Análise Econômica do Direito pode ser compreendida como

um corpo teórico fundado na aplicação da Economia às normas e instituições jurídico-políticas. Na síntese de Richard Posner, o Direito e Economia compreende "a aplicação das teorias e métodos empíricos da economia para as instituições centrais do sistema jurídico. Para Nicholas Mercuro e Steven Medema trata-se da "aplicação da teoria econômica (principalmente microeconomia e conceitos básicos da economia do bem-estar) para examinar a formação, estrutura, processos e impacto econômico da legislação e dos institutos legais".²³

Trata-se, portanto, de uma análise interdisciplinar de fatos sociais, a partir do diálogo entre duas ciências, jurídica e econômica, pelo que, inclusive, recebeu críticas que apontavam obstáculos insuperáveis para a aproximação das ciências, dado que estas possuem metodologias completamente diferentes.

Todavia, se por um lado, sob a ótica econômica, os indivíduos agem racionalmente, objetivando satisfazer ao máximo, com o menor custo, seus interesses, a partir da máxima eficiência na alocação de recursos escassos, e, por outro lado, ao agir para satisfazer seus interesses, os indivíduos são influenciados por incentivos externos, pode-se concluir que o sistema de prêmios e punições do direito induz a certos comportamentos, sendo certo que tanto a legislação quanto medidas judiciais coercitivas constituem agentes externos capazes de incentivar a práticas de atos que atendam aos interesses sociais.²⁴

Desse modo, mais do que viável a conexão entre as ciências jurídica e econômica, o diálogo entre elas é aconselhável não apenas para a compreensão de fatos sociais atuais, mas também para a propositura de soluções sob uma ótica até então

22 CAVALLI, Cássio. **Empresa, direito e economia**. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 17.

23 SALAMA, Bruno Meyerhof. **O que é pesquisa em direito e economia?**. Cadernos DIREITO GV, 2008, v. 5, n. 2. p. 9.

24 SZTAJN, Rachel. Direito e Economia. **Revista de direito mercantil, industrial, econômico e financeiro**. São Paulo: Malheiros, out/dez 2006, n. 144, p. 221-235.

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

pouco explorada no Brasil, em especial porque, sendo o Direito e a Economia ciências sociais aplicadas que visam a eliminar conflitos e trazer estabilidade para as relações sociais, não podem se desconectar ou ignorar a realidade. Tais ciências, quando conectadas, melhor contribuem para a propositura de soluções concretas sob a ótica do pragmatismo e do realismo jurídico.

2.1. Incentivos, insegurança jurídica e os impactos econômicos daí advindos

Os estudos da Análise Econômica do Direito na Escola de Yale tem por escopo “*propor mudanças visando ao aperfeiçoamento das normas, vale dizer, formular normas que produzam os incentivos para que as pessoas se comportem da maneira que melhor atenda aos interesses sociais*”.²⁵²⁶

Incentivos podem ser entendidos como os *tradeoffs* (custos e benefícios das possíveis escolhas) que norteiam as condutas humanas. Isso significa que o ator deve ponderar os custos e os benefícios de suas condutas antes da tomada de uma decisão. Exemplo: se o indivíduo entender que os benefícios auferidos em decorrência da alocação de recursos financeiros para a exploração de atividade econômica no Brasil compensam o risco de eventual perda do capital investido, ele irá realizar o investimento.

Além disso, partindo das lições de Ronald Coase no sentido de que os empresários atuam na coordenação dos recursos a serem alocados a partir da organização dos fatores de produção em um microuniverso (empresa), o autor inaugurou a visão segundo a qual as empresas são feixes de contratos voltados para a exploração da atividade e instituídas, primordialmente, objetivando a redução dos custos.²⁷

No mesmo sentido:

Há que se considerar que agentes econômicos, maximizadores de resultados, ao reduzir custos, busca minimizar dispêndio, aumentar a probabilidade de auferir

25 STAJZN, Rachel. Law and Economics. In: ZYLBERSZTAJN, Decio. SZTAJN, Rachel (orgs.) **Direito e Economia: Análise Econômica do Direito e das Organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 82.

26 Daí decorre a principal diferença entre a Escola de Yale, conhecida como normativista ou prescritiva, e a Escola de Chicago, com sua visão positivista e descritiva dos fenômenos.

27 COASE, Ronald H. **The Nature of the Firm**. *Economica*, New Series, Vol. 4, N. 16, (Nov. 1937). p. 386-405.

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

lucros ou ganhos econômicos. (...) Esse parece ser o elemento sobre o qual acordam economistas e o professor de Bologna, redução de custos explica a razão da organização empresarial.²⁸

Percebe-se, então, que a redução dos custos e a maximização de resultados fundamentam a própria organização da empresa, constituindo, portanto, elementos necessariamente considerados numa tomada de decisão empresarial, dentre elas a realização de novos investimentos. É dizer, as sociedades empresárias fundamentam o exercício da atividade econômica na redução de custos e na maximização de resultados, uma vez que “o lucro interessa à medida que constitui estímulo para que se aceite o risco da empresa”,²⁹ e, na falta de incentivos para o exercício da empresa, outra opção não resta senão o não investimento em atividades produtivas ou a fuga do capital.

Sob a ótica da Análise Econômica do Direito prescritiva, portanto, é essencial que as *normas* sejam voltadas para a criação de um ambiente econômico atraente para a concretização de novos negócios, o que somente é possível mediante a realização de investimentos (notadamente capital privado), com todos os benefícios daí decorrentes.

Aproveitando os ensinamentos de Humberto Ávila, “[n]ormas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos”,³⁰ de modo que os Poderes Legislativo e Judiciário devem nortear os respectivos processos legislativo e judiciário de modo a promulgar legislações e a proferir decisões considerando os efeitos práticos daí decorrentes, sempre tendo em vista que tais efeitos constituem incentivos (positivos ou negativos) que norteiam os indivíduos na tomada de decisões dentro de um planejamento social e num ambiente esperado de previsibilidade, o que somente é possível de ser alcançado num contexto de segurança jurídica em que as leis são seguidas (observância do princípio da legalidade), não apenas em atenção à separação das funções de cada um dos Poderes, mas, também, pela credibilidade depositada no Parlamento pela Constituição.

28 STAJZN, Rachel. **Teoria Jurídica da Empresa: Atividade Empresária e Mercados**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 167.

29 STAJZN, Rachel. **Teoria Jurídica da Empresa: Atividade Empresária e Mercados**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 131.

30 ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 3. ed. aum. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 22.

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

Desse modo, ao buscar os efeitos econômicos de um negócio jurídico para fins de tributação, a decisão acerca da incidência ou não do tributo acaba tendo seu eixo deslocado e passa a ficar a cargo do Poder Judiciário, chamado a resolver questões já previamente equacionadas na esfera legislativa, âmbito adequado para que sejam sopesados vieses ideológicos que culminam na decisão política de tributação ou não de determinados fatos, posto que tributar (ou não) é escolha de política legislativa.

O cenário que se apresenta é de absoluta insegurança e imprevisibilidade, carecendo a sociedade de certeza das consequências de suas condutas, posto que, permitida a aplicação da interpretação econômica no Direito Tributário, as decisões ficam (quase que) a livre arbítrio do julgador – afinal, mesmo sendo o ato ou o negócio jurídico lícito, válido e eficaz, ainda assim é passível de ser desconsiderado, havendo então um alargamento da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei –, e, não por outra razão, como exposto anteriormente, a discricionariedade do Poder Judiciário deve ser mínima, posto que nele não fora depositada confiança para agir em sentido diverso.

Preciso e adequado, portanto, o alerta lançado pelo ex-Ministro do Superior Tribunal de Justiça José Augusto Delgado:

A imprevisibilidade das decisões judiciais, ao atingir níveis críticos, pode desequilibrar a economia de um país.

Reduzir o grau de imprevisibilidade das decisões judiciais e, com isso, contribuir para a maior estabilidade do marco institucional é tarefa principalmente dos profissionais do direito – os juízes, em particular. Essa responsabilidade não pode ser transferida a ninguém mais: economistas, legisladores ou mesmo o governo pouco ou nada podem fazer a respeito. Lamentavelmente, contudo, ainda é pequena a percepção entre os profissionais jurídicos acerca da relevância da questão. Treinados para focarem os litígios em sua individualidade, esses profissionais raramente notam os efeitos macro-institucionais que os cercam.

A reversão desse quadro também é tarefa exclusiva dos advogados, juízes, promotores de justiça e demais profissionais do direito. Estimulá-los a se preocuparem com as repercussões das decisões judiciais na criação de um ambiente institucional que atraia os investimentos produtivos de longo prazo é o primeiro desafio a enfrentar, se quisermos que, no Brasil, a Justiça não desequilibre a economia.³¹

3. Considerações finais

31 DELGADO, José Augusto. **A Imprevisibilidade das Decisões Judiciais e seus Reflexos na Segurança Jurídica**. Disponível em <<https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/74120>> Acesso em 13 jul. 2017

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

Como ensinado por Paulo de Barros Carvalho, cada qual, de acordo com o corte que faz de um fato, o interpreta de uma maneira, dentro das limitações que nos são inerentes, chegando a diferentes conclusões a depender apenas da ótica com que a análise é realizada.

Pode-se dizer que os fatos são interpretados tal como na fábula dos monges cegos e do elefante, em que este animal – absolutamente desconhecido pelos monges, posto que cegos de nascença – é interpretado e descrito de uma maneira por cada: um monge o diz parecido com uma árvore, após apalpar sua perna; outro, o diz parecido com uma parede, após acariciar sua barriga; outro, afirma se parecer com uma corda, após segurar seu rabo; outro, diz que o animal é semelhante a uma cobra, pois tocou sua tromba; o último monge, por seu turno, disse parecer uma lança após segurar uma de suas presas.

Para que se tenha uma compreensão mais completa e adequada a respeito dos fatos, torna-se imprescindível, então, que os operadores do Direito busquem nas demais ciências, especificamente a econômica, conhecimentos complementares para que os Poderes Legislativo e Judiciário conduzam os respectivos processos legislativo e judiciário de modo a promulgar legislações e a proferir decisões considerando os efeitos práticos daí decorrentes, sempre tendo em vista que tais efeitos constituem incentivos (positivos ou negativos) que norteiam os atores sociais – considerados individualmente ou organizados em sociedades empresárias – na tomada de decisões dentro de um planejamento social.

Especificamente no que se refere à interpretação econômica no Direito Tributário, vê-se que a discussão jurídica orbita em torno de um núcleo duro centrado em princípios constitucionais desde os anos 1950-1960, antes mesmo da promulgação da Constituição da República de 1988 e da inserção do parágrafo único ao art. 116 do CTN pela Lei Complementar nº 104/2001, de modo que o prolongamento do debate no tempo, por si só, constitui um fator de insegurança jurídica.

A insegurança jurídica aumenta quando se constata que tanto administrativa quanto judicialmente há uma prevalência de decisões favoráveis à aplicação da interpretação econômica quando da análise dos limites dos planejamentos tributários empresariais, prevalecendo a visão de que ainda que um ato ou negócio jurídico seja lícito, válido e eficaz – logo, praticado em estrita observância à forma legal – ainda assim

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

poderá ser desconstituído pelo Poder Judiciário para fins de tributação, havendo inquestionável extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei, nada obstante a opção legislativa (arena adequada para debates e deliberações) tenha se dado em sentido diverso.

Os efeitos destas decisões judiciais, por seu turno, são absolutamente indesejáveis, posto que acabam por criar um ambiente permeado de imprevisibilidade e incerteza acerca das consequências das relações sociais e dos riscos advindos da celebração de negócios jurídicos, em especial pela subversão da economia da confiança da Constituição de 1988 que, por opção, depositou maior grau de confiança no Poder Legislativo (posto que representativo) e menor grau no Poder Judiciário, de modo que este último é dotado da mínima discricionariedade no exercício de suas funções.

Nesse sentido, serve a Análise Econômica do Direito prescritiva para orientar o intérprete a considerar os efeitos de uma decisão legislativa ou judicial que servirá de incentivo para promover comportamentos que visem à consecução de um estado de coisas socialmente desejável.

Pelo raciocínio aqui exposto, tem-se que, sob a ótica econômica, a interpretação econômica no Direito Tributário constitui incentivo negativo para a realização de negócios, dado que contraria frontalmente os próprios fundamentos da organização da empresa, quais sejam, a redução dos custos e a maximização de resultados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto Bergmann. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. **Direito Tributário Atual**, v. 29, p. 181-204, 2013.

_____. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 3. ed. aum. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. Breves considerações sobre a função descritiva da ciência no Direito Tributário. In: **X Congresso Nacional de Estudos Tributários - Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais, 2013**, São Paulo: Editora Noeses, 2013. p. 879-890.

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

_____. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2011. v. 1. 394p.

_____. O absurdo da interpretação econômica do "fato gerador" - Direito e sua autonomia - O paradoxo da interdisciplinariedade. In: **Revista da Faculdade de Direito**. Universidade de São Paulo, v. 102, p. 441-456, 2007.

CAVALLI, Cássio. **Empresa, direito e economia**. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

COASE, Ronald H. **The Nature of the Firm**. *Economica*, New Series, Vol. 4, N. 16, (Nov. 1937). p. 386-405.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Considerações acerca do planejamento tributário no Brasil. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). (Org.). **Planejamento tributário**. 1ed.São Paulo: Malheiros, 2016, v. , p. 635-656.

_____. Interpretação no Direito Tributário Brasileiro. In: NASCIMENTO, CARLOS VALDER (Org.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989. p. 71-100.

DELGADO, José Augusto. **A Imprevisibilidade das Decisões Judiciárias e seus Reflexos na Segurança Jurídica**. Disponível em <<https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/74120>> Acesso em 13 jul. 2017.

DERZI, Mizabel de Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001. In: VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA. (Org.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. 1ed.SÃO PAULO: DIALÉTICA, 2001, v. 1, p. 205-232.

_____. O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a completabilidade do Direito Civil e a vedação da completude no Direito Tributário. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TÔRRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico. (Org.). **Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier: Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal**. 1ed.Coimbra: Almedina, 2013, v. 2, p. 399-414.

EXAME. **Darwin explica Wall Street? Este economista do MIT diz que sim**. Disponível em <<http://exame.abril.com.br/revista-exame/darwin-explica-wall-street-este-economista-do-mit-diz-que-sim/>> Acesso em 09 jul. 2017.

JORGE, Alice de Abreu Lima; MOREIRA, André Mendes. O Direito como Plano e o Planejamento Fiscal: Reflexões à Luz da *Planning Theory of Law* de S. J. Shapiro. In: **Direito Tributário Atual**. v. 35, 1º semestre de 2016. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2016. p. 13-30.

LOBATO, Valter de Souza. Estado Democrático de Direito: segurança jurídica - a correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

sociais. In: **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**, v. 25, p. 429-480, 2012.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal: limites ao planejamento tributário. In: **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, v. 21, p. 11-17, 2003.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reflexões sobre a Vontade, a Intenção e o Motivo (Objeto e Causa) no Mundo Jurídico. In: PARISI, Fernanda Drummond et al (Coord.). **Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza: Planejamento Tributário e Sanções Tributárias: Administração Tributária e Direito Processual Tributário**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2014, v. 3, p. 139-166.

SZTAJN, Rachel. Direito e Economia. **Revista de direito mercantil, industrial, econômico e financeiro**. São Paulo: Malheiros, out/dez 2006, n. 144, p. 221-235.

_____. Law and Economics. In: ZYLBERSZTAJN, Decio. SZTAJN, Rachel (orgs.) **Direito e Economia: Análise Econômica do Direito e das Organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

_____. **Teoria Jurídica da Empresa: Atividade Empresária e Mercados**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.