RICARDO ANDRÉ GALENDI JÚNIOR

A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Titular Luís Eduardo Schoueri

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo - SP

2019

RICARDO ANDRÉ GALENDI JÚNIOR

A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito na subárea de Direito Tributário, na Área de Concentração “Direito Econômico, Financeiro e Tributário”, sob a orientação do Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo - SP

2019

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Galendi Júnior, Ricardo André.

A consideração econômica no Direito Tributário / Ricardo André Galendi Júnior; Orientador Professor Titular Luís Eduardo Schoueri - São Paulo, 2019.

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito - Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2019.

1. Direito Tributário 2. Teoria Geral. 3. Interpretação 4. Consideração Econômica

Nome: Ricardo André Galendi Júnior

Título: A consideração econômica no Direito Tributário

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito na subárea de Direito Tributário, na Área de Concentração “Direito Econômico, Financeiro e Tributário”, sob orientação do Professor Titular Dr. LUÍS EDUARDO SCHOUERI.

Aprovado em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Professor Titular Luís Eduardo Schoueri Instituição: FDUSP
(Orientador)

Assinatura: _____ Julgamento: _____

Professor: _____ Instituição: _____

Assinatura: _____ Julgamento: _____

Professor: _____ Instituição: _____

Assinatura: _____ Julgamento: _____

Professor: _____ Instituição: _____

Assinatura: _____ Julgamento: _____

À Julia e aos nossos avós.

AGRADECIMENTOS

A presente monografia foi escrita, em sua maior parte, ao longo do ano letivo de 2018/2019, durante estadia de pesquisa no Instituto de Direito Tributário (*Institut für Steuerrecht*), da Universidade de Colônia. É, contudo, apenas parcela de uma gratificante empreitada de três anos no âmbito do Programa de Pós-Graduação em Direito da FDUSP, de modo que devo agradecer a pessoas com quem tive contato durante este período e que contribuíram, direta ou indiretamente, para que sua redação fosse possível.

Ao meu orientador, Professor Titular Luís Eduardo Schoueri, por ter me influenciado de maneira tão positiva nos últimos anos. Dentre tantas coisas que poderiam ser mencionadas, agradeço o contagiante e sincero interesse científico e o rigor de sua dedicada orientação.

À Professora Johanna Hey, diretora do Instituto de Direito Tributário da Universidade de Colônia, por ter me acolhido no Instituto e assegurado todas as condições para que a pesquisa transcorresse da melhor maneira possível. Aos colegas do Instituto, pelo convívio, e pelo auxílio sempre pronto nas tantas questões, acadêmicas e pessoais, que surgiram ao longo da estadia.

Aos membros da banca de qualificação, que tiveram importância decisiva nos rumos do trabalho. Na pessoa do Professor Associado José Maria Arruda de Andrade, estendo meu agradecimento aos meus Professores na FDUSP, a que devo minha formação acadêmica. Na pessoa do Professor Fernando Aurélio Zilveti, agradeço também ao IBDT, instituição fundamental ao cultivo de meu interesse pelo direito tributário.

Ao Eduardo Madeira e à Consultoria Tributária do Escritório. Em especial, ao Mateus Calicchio Barbosa, por ser referência ilibada e segura, na profissão e na vida; ao Guilherme Galdino, por ter me ensinado tantas coisas e me aconselhado em tantas ocasiões; ao Pedro Schoueri, pela motivação em novos projetos; à Luciane Trevisan, pelo convívio que tanta falta fez no último ano.

Aos amigos que o direito tributário me deu, os quais foram importantes, cada qual à sua maneira, em diversos momentos ao longo dos últimos três anos. Em especial, agradeço a Stéphanie Samaha, Pedro Bini, Renato A. Tonelli Jr., Alexandre Evaristo Pinto, Daniel e Eduardo de Paiva Gomes. Ao Sidnei Rocha Mathias, meu amigo inseparável.

À minha família, pela compreensão e pelo apoio incondicionais. Em especial, ao meu pai e à minha mãe, porque, pelo exemplo, sempre me ensinaram o valor do trabalho, da humildade, e da persecução dos próprios ideais. À minha irmã, porque tem tantas virtudes que me faltam. À minha esposa Julia, com quem realizo tantos sonhos, e à sua família, que sempre me acolheu.

RESUMO

O presente trabalho identifica sentidos possíveis da “consideração econômica” no direito tributário, a partir de uma perspectiva comparada entre Alemanha e Brasil. Realiza-se uma comparação funcionalista, recorrendo-se ao que existe de comum entre a teoria jurídica alemã e a brasileira para se elaborar, no primeiro capítulo, um instrumental teórico capaz de explicar semelhanças e diferenças no recurso à consideração econômica em ambos os sistemas. De posse do instrumental teórico do primeiro capítulo, o segundo capítulo cuida da identificação dos sentidos da expressão “consideração econômica” no direito tributário alemão. Após o relato histórico acerca das origens da doutrina, investiga-se a importância da consideração econômica na interpretação das regras de competência tributária, na interpretação da lei tributária e na integração da norma tributária, em diversas correntes existentes sobre os temas específicos. O terceiro capítulo dedica-se à identificação dos sentidos da expressão “consideração econômica” no direito tributário brasileiro, investigando-se a recepção de teorias estrangeiras no Brasil e, em seguida, tal qual no capítulo sobre o direito alemão, o emprego da consideração econômica na interpretação das regras de competência tributária, a interpretação da lei tributária e, finalmente, a integração da norma tributária no direito brasileiro. Tanto o segundo quanto o terceiro capítulo pretendem expor as teorias existentes a respeito das questões analisadas. Em vez de se buscar o que há de comum entre os autores, busca-se identificar quais são os dissensos e expor as questões decisivas. O trabalho conclui pela prevalência de teorias que admitem o recurso à consideração econômica na Alemanha e pela existência de correntes minoritárias que assim entendem, no direito brasileiro, expondo-se peculiaridades relativas às regras de competência, à interpretação da lei tributária e à integração da norma tributária em cada um dos sistemas.

PALAVRAS-CHAVE:

1. Direito Tributário 2. Teoria Geral. 3. Interpretação 4. Consideração Econômica

ABSTRACT

The present dissertation identifies possible meanings of the “economic consideration” (“*wirtschaftliche Betrachtungsweise*”) in tax law, by means of a comparison between the German and the Brazilian systems. The first chapter is aimed at building a theoretical framework on legal interpretation, searching for common grounds of the German and the Brazilian legal theory, in order to allow for a functional comparison between both systems, which is undertaken in the subsequent chapters. In the second chapter, the meanings of the economic consideration in German tax law are addressed. The chapter deals separately with the historical origins of the doctrine, the interpretation of the rules of attribution of jurisdiction, the interpretation of tax law, and the integration of tax norms, considering the multitude of theories on each topic. In the third chapter, the meanings of the economic consideration in Brazilian tax law are addressed. The chapter deals separately with the reception of foreign theories in Brazil, the interpretation of the rules of attribution of jurisdiction, the interpretation of tax law, and the integration of tax norms, also considering the multitude of theories on each topic. Both the second and the third chapters are intended to present the existing theories on each topic in both systems. Instead of aiming for common grounds, the chapters are intended to stress the differences between the existing theories. The dissertation concludes that theories which resort to the economic consideration are prevalent in German tax law and there are some theories in Brazil which resort to the economic consideration. Specificities of the interpretation of the rules of attribution of jurisdiction, the interpretation of tax law, and the integration of tax norms in each system are also addressed.

KEY WORDS:

1. Tax Law 2. General Theory. 3. Interpretation 4. Economic consideration

SIGLAS E ABREVIACÕES

AO – *Abgabenordnung* (Código Tributário Alemão de 1977)
Abs. – *Absatz* (parágrafo)
ASA – *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht* (periódico)
BFH – *Bundesfinanzhof* (Tribunal de Finanças da Federação)
BGB - *Bürgerliches Gesetzbuch* (Código Civil Alemão)
BVerfG – *Bundesverfassungsgericht* (Tribunal Constitucional Alemão)
CC – Código Civil Brasileiro de 2002
CF – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CRETAD – Comissão de Reforma Tributária e Administrativa
CTN – Código Tributário Nacional
DDL – Distribuição Disfarçada de Lucros
DRU – Desvinculação de Receitas da União
DStR – *Deutsches Steuerrecht* (periódico)
EC – Emenda Constitucional
ErbStG - *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz* (Lei do Imposto sobre heranças e doações)
EStG – *Einkommensteuergesetz* (Lei do Imposto de Renda [das pessoas físicas])
FDUSP – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
FPE – Fundo de Participação dos Estados
FPM – Fundo de Participação dos Municípios
GG – *Grundgesetz* (Lei Fundamental Alemã de 1949)
GmbH – *Die GmbH-Rundschau* (periódico)
GrEStG – *Grunderwerbsteuergesetz* (Lei do imposto sobre a aquisição de bens imóveis)
HGB – *Handelsgesetzbuch* (Código Comercial Alemão)
ICM – Imposto sobre circulação de mercadorias
ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços
IRPF – Imposto de renda das pessoas físicas
ISSQN – Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITBI – Imposto sobre a transmissão de bens imóveis
IVA – Imposto sobre o Valor Agregado
JZ – *Juristenzeitung* (periódico)
KStG – *Körperschaftsteuergesetz* (Lei de imposto de renda das pessoas jurídicas)

Min. – Ministro
RAO 1919 – *Reichsabgabenordnung* (Código Tributário Alemão de 1919)
RE – Recurso Extraordinário
Rel. – Relator
REsp – Recurso Especial
RDA – Revista de Direito Administrativo (periódico)
RDAF – *Revue de Droit Fiscal* (periódico)
RDP – Revista de Direito Público (periódico)
RDTA – Revista Direito Tributário Atual (periódico)
RFDT – Revista Fórum de Direito Tributário (periódico)
RFH – *Reichsfinanzhof* (Tribunal de Finanças do Império)
Rn. – *Randnummer* (número de margem)
Rp. – Representação
RT – Revista dos Tribunais (editora)
StAnpG – *Steueranpassungsgesetz* (Lei de Adaptação Tributária de 1934)
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
StR – *Steuer Revue* (periódico)
StuW – *Steuer und Wirtschaft* (periódico)
USt – *Umsatzsteuer* (Imposto sobre o volume de negócios)
VVDStRL – *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer* (periódico)
ZAKDR – *Zeitschrift der Akademie für Deutsches Recht* (periódico)
ZBJV – *Zeitschrift des bernischen Juristenvereins* (periódico)
ZJS - *Zeitschrift für das Juristische Studium* (periódico)

*“... a grande verdade é que o homem, e somente o homem,
é quem decide se determinado fato produz, ou não, consequências jurídicas.”*
(Brandão Machado)¹

¹ “Prefácio”, In: FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Imunidade Tributária*, Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1996.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	6
RESUMO	7
ABSTRACT	8
SIGLAS E ABREVIACÕES	9

INTRODUÇÃO

1. OBJETO	17
2. JUSTIFICATIVA.....	18
3. MÉTODO	23
3.1. MÉTODO FUNCIONALISTA	24
3.2. JUSTIFICATIVA DOS SISTEMAS ELEITOS PARA A COMPARAÇÃO	26
3.3. LIMITAÇÕES E VOCAÇÕES DO MÉTODO ELEITO	27
4. PLANO.....	29

CAPÍTULO I REFERENCIAL TEÓRICO PARA A COMPARAÇÃO

1. INTRODUÇÃO	32
2. DISTINÇÕES PRELIMINARES	33
2.1. INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO	33
2.2. FONTES DE INDETERMINAÇÃO: VAGUEZA E AMBIGUIDADE	34
2.3. INTERPRETAÇÃO COGNITIVA E INTERPRETAÇÃO DECISÓRIA.....	36
2.4. INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO	37
2.5. A QUALIFICAÇÃO DOS FATOS JURÍDICOS	38
3. A DISTINÇÃO ENTRE INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO	40
3.1. POR QUE SE DISTINGUE A INTERPRETAÇÃO DA INTEGRAÇÃO?	41
3.2. O SENTIDO POSSÍVEL DAS PALAVRAS	42
3.1. AS ALTERNATIVAS NA METODOLOGIA JURÍDICA.....	43
3.2. AS LIMITAÇÕES DO SENTIDO POSSÍVEL DAS PALAVRAS	45
3.3. DOIS EXEMPLOS NA JURISPRUDÊNCIA DO STF	46
4. TEORIAS DA INTERPRETAÇÃO.....	49
4.1. O DESAFIO KELSENIANO	50
4.2. HIERARQUIZAÇÃO DE MÉTODOS E ORDEM DE PREFERÊNCIA ENTRE ARGUMENTOS	51
4.3. A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DA METODOLOGIA JURÍDICA.....	52
4.4. PROBLEMAS DO DESCOMPROMETIMENTO METODOLÓGICO	54
5. CLASSIFICAÇÃO DOS ARGUMENTOS	56
5.1. O ARGUMENTO SEMÂNTICO	57
5.1.1. <i>Alguns exemplos de regras semânticas</i>	58
5.1.2. <i>Argumentos semânticos estáticos e dinâmicos</i>	61
5.2. O ARGUMENTO SISTEMÁTICO	62

5.3.	O ARGUMENTO HISTÓRICO	64
5.4.	O ARGUMENTO GENÉTICO	64
5.4.1.	<i>Os trabalhos preparatórios como fonte direta</i>	66
5.4.2.	<i>A “intenção reconstruída” como fonte indireta</i>	67
5.5.	O ARGUMENTO TELEOLÓGICO	68
5.5.1.	<i>A determinação da finalidade</i>	71
5.5.1.1.	Finalidades imanentes	73
5.5.1.2.	Finalidades sistemáticas	74
5.5.2.	<i>Classificação das finalidades no direito tributário</i>	76
5.5.3.	<i>Um esclarecimento terminológico</i>	78
6.	INTEGRAÇÃO	82
6.1.	CLASSIFICAÇÃO DAS LACUNAS	83
6.2.	MÉTODOS DE INTEGRAÇÃO	84
7.	PLANO DO TRABALHO	85

CAPÍTULO II

A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO ALEMÃO

1.	INTRODUÇÃO	86
2.	ORIGENS HISTÓRICAS DA CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA	89
2.1.	INTRODUÇÃO	89
2.2.	A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA NA REPÚBLICA DE WEIMAR	90
2.2.1.	<i>A Reforma de 1919 e a doutrina de Enno Becker</i>	90
2.2.2.	<i>A consideração econômica na obra de Hensel</i>	93
2.2.3.	<i>A consideração econômica na jurisprudência do RFH</i>	95
2.2.3.1.	A qualificação dos fatos jurídico-tributários	96
2.2.3.2.	A “consideração tipificante”	97
2.3.	A INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA NO REGIME NAZISTA	100
2.4.	SÍNTESE E CONTRASTE COM O REFERENCIAL TEÓRICO	103
3.	CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E REGRAS DE COMPETÊNCIA	104
3.1.	A CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E O PRINCÍPIO DO ESTADO FISCAL	104
3.2.	ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS NO SISTEMA ALEMÃO	106
3.3.	A CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E OS IMPOSTOS	108
3.4.	O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE IMPOSTO	109
3.5.	O ART. 106 GG E SUA INTERPRETAÇÃO	110
3.5.1.	<i>A teoria da vinculação máxima do Legislador tributário</i>	112
3.5.2.	<i>As teorias conceituais</i>	113
3.5.2.1.	A teoria do núcleo essencial dos impostos	114
3.5.2.2.	A teoria da justificação dos impostos	116
3.5.2.3.	Síntese	118
3.5.3.	<i>A teoria dos tipos</i>	118
3.5.4.	<i>A adoção da teoria dos tipos pelo BVerfG</i>	122
3.5.4.1.	O caso do imposto comercial	124
3.5.4.2.	O caso dos eco-impostos	127
3.5.4.3.	O caso do imposto sobre combustível nuclear	129
3.5.4.4.	Síntese	130
3.5.5.	<i>A teoria da inexistência de vinculação</i>	131
3.6.	SÍNTESE E CONTRASTE COM O REFERENCIAL TEÓRICO	134
4.	CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E INTERPRETAÇÃO	135
4.1.	INTRODUÇÃO	135
4.2.	A IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DE NORMAS FISCAIS	138

4.2.1.	<i>A interpretação teleológica como impossibilidade metodológica</i>	140
4.2.2.	<i>As “dúvidas interpretativas”</i>	142
4.2.3.	<i>A consideração econômica como analogia</i>	143
4.3.	INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA E A RESTRIÇÃO A FINALIDADES IMANENTES	144
4.3.1.	<i>A interação entre igualdade e legalidade</i>	145
4.3.2.	<i>A qualificação do fato jurídico-tributário</i>	147
4.3.3.	<i>A interpretação da hipótese tributária</i>	148
4.3.4.	<i>Exemplos de interpretação teleológica</i>	150
4.3.4.1.	Deliberação assemblear e pretensão ao dividendo	150
4.3.4.2.	Conceito tributário de “patrimônio empresarial”	152
4.3.4.3.	Conceito tributário de “custos de aquisição”	154
4.4.	SÍNTESE PARCIAL E CONTRASTE COM O REFERENCIAL TEÓRICO	156
4.5.	INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA E O RECURSO A FINALIDADES SISTEMÁTICAS	156
4.5.1.	<i>A igualdade e a vinculação a um sistema teleológico-material</i>	159
4.5.2.	<i>A centralidade da capacidade contributiva como medida valorativa</i>	162
4.5.3.	<i>A consideração econômica e o sistema interno do direito tributário</i>	163
4.5.4.	<i>A consideração econômica e a jurisprudência do BVerfG</i>	167
4.5.4.1.	O retorno à consideração econômica	167
4.5.4.2.	A afirmação da teleologia própria do direito tributário	169
4.5.5.	<i>A consideração econômica e alguns exemplos na jurisprudência do BFH</i>	172
4.5.5.1.	O conceito de “doação gratuita”	173
4.5.5.2.	Os conceitos de modificação direta e indireta no quadro social	174
4.6.	SÍNTESE E CONTRASTE COM O REFERENCIAL TEÓRICO	176
5.	CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E INTEGRAÇÃO	179
5.1.	PRELIMINARMENTE: A VEDAÇÃO À ANALOGIA GRAVOSA	181
5.2.	A (IM)PRESCINDIBILIDADE DO § 42 AO	183
5.2.1.	<i>A teoria interna</i>	184
5.2.2.	<i>A teoria externa</i>	186
5.3.	A DOGMÁTICA DO § 42 AO	187
5.3.1.	<i>Ênfases e implicações teóricas</i>	189
5.3.1.1.	A ênfase no abuso de formas	189
5.3.1.2.	A ênfase na fraude à lei tributária	190
5.3.1.3.	Síntese e crítica	192
5.3.2.	<i>O antecedente da norma</i>	193
5.3.2.1.	O elemento objetivo	193
5.3.2.2.	O elemento subjetivo	195
5.3.3.	<i>O consequente da norma</i>	196
5.4.	SÍNTESE E CONTRASTE COM O REFERENCIAL TEÓRICO	198
6.	CONCLUSÕES PRELIMINARES	199

CAPÍTULO III

A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

1.	INTRODUÇÃO	201
2.	A RECEPÇÃO DOUTRINÁRIA DA CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA	201
2.1.	AS TESES AUTONOMISTAS NO DIREITO BRASILEIRO	202
2.1.1.	<i>Interpretação e integração</i>	203
2.1.2.	<i>A recepção da consideração econômica</i>	205
2.1.3.	<i>A conjugação com teorias causalistas da obrigação tributária</i>	206
2.1.4.	<i>A influência suíça na obra de Amílcar de Araújo Falcão</i>	208
2.1.5.	<i>A influência das doutrinas autonomistas sobre os projetos do CTN</i>	212
2.1.5.1.	As regras de interpretação no Anteprojeto do CTN	212
2.1.5.2.	As regras de interpretação no Projeto do CTN	216

2.1.5.3.	Síntese e Crítica	220
2.2.	O PRIMADO DO DIREITO CIVIL NO DIREITO BRASILEIRO	221
2.3.	A TESE DE RUY BARBOSA NOGUEIRA	223
2.4.	SÍNTESE E COMPARAÇÃO	225
3.	CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E REGRAS DE COMPETÊNCIA	226
3.1.	A DISCRIMINAÇÃO DE COMPETÊNCIAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1946	228
3.2.	A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 18/65	230
3.3.	A RELEVÂNCIA DO CTN	233
3.4.	A CONSTITUIÇÃO DE 1967 E A EC Nº 1/69	235
3.5.	REGRAS DE COMPETÊNCIA E DISSENSOS DOUTRINÁRIOS	236
3.5.1.	ISSQN	237
3.5.1.1.	O conceito econômico de serviços	237
3.5.1.2.	O conceito civilista de locação de serviços	239
3.5.1.3.	A jurisprudência do STF	242
3.5.1.4.	Síntese e crítica	244
3.5.2.	ICM	244
3.5.2.1.	A teoria da circulação econômica	245
3.5.2.2.	A teoria da circulação jurídica	250
3.5.2.3.	A jurisprudência do STF	252
3.5.2.4.	Síntese e crítica	259
3.6.	A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	260
3.6.1.	A manutenção do Sistema Tributário Nacional	260
3.6.2.	As Contribuições Sociais e o “Sistema Tributário Paralelo”	262
3.6.3.	Correntes doutrinárias sobre a discriminação de competências	264
3.6.3.1.	A hermenêutica estática da competência tributária	266
3.6.3.2.	A hermenêutica dinâmica da competência tributária	268
3.6.4.	A discriminação de competências e a jurisprudência do STF	270
3.6.4.1.	ISSQN	270
3.6.4.2.	ICMS	279
3.7.	SÍNTESE E COMPARAÇÃO	283
4.	CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E INTERPRETAÇÃO	287
4.1.	AS REGRAS DE INTERPRETAÇÃO NO CTN	288
4.1.1.	O art. 109	288
4.1.2.	O art. 110	290
4.1.3.	O art. 118	291
4.1.4.	Síntese	292
4.2.	TEORIAS CONTEMPORÂNEAS	292
4.2.1.	O direito tributário como direito de sobreposição	295
4.2.2.	A interpretação teleológica e a restrição a finalidades iminentes	297
4.2.3.	A interpretação teleológica e o recurso a finalidades sistemáticas	302
4.3.	A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA NA QUALIFICAÇÃO JURÍDICA	304
4.4.	A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA NA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA	306
4.4.1.	A “interpretação econômica” na qualificação jurídica	307
4.4.2.	O conceito de estabelecimento comercial e a consideração econômica	311
4.4.3.	O conceito de insumo e a consideração econômica	315
4.5.	SÍNTESE E COMPARAÇÃO	319
5.	CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E INTEGRAÇÃO	322
5.1.	A VEDAÇÃO À ANALOGIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	323
5.2.	A CLÁUSULA GERAL DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO	324
5.2.1.	Histórico legislativo	324
5.2.2.	Teorias a respeito da cláusula geral do art. 116, parágrafo único	325
5.2.2.1.	Inexistência e/ou ineficácia da cláusula geral antiabuso	326
5.2.2.2.	Existência e eficácia da cláusula geral antiabuso	328
5.3.	SÍNTESE E COMPARAÇÃO	330

CONCLUSÕES

1.	AS ORIGENS HISTÓRICAS DA CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA.....	333
2.	CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E REGRAS DE COMPETÊNCIA.....	334
3.	CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E INTERPRETAÇÃO	335
4.	CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E INTEGRAÇÃO	337

BIBLIOGRAFIA	339
---------------------------	------------

INTRODUÇÃO

1. OBJETO

A pergunta que orienta o presente trabalho, apesar de complexa, pode ser formulada de maneira singela: o que é a consideração econômica na teoria geral do direito tributário? Pretende-se identificar o estado da arte sobre tema delimitado, oferecendo-se perspectiva crítica das teorias existentes. A identificação do estado da arte será levada a cabo em estudo de direito comparado, que contrastará os sistemas alemão e brasileiro e analisará criticamente as diversas correntes doutrinárias existentes sobre a matéria, bem como os desdobramentos práticos que o tema engendra nos tribunais, tanto na Alemanha, quanto no Brasil.

Encontram-se, na doutrina alemã contemporânea, diversas expressões, sempre se referindo a fenômenos assemelhados: interpretação econômica (“*wirtschaftliche Auslegung*”)², interpretação econômico-teleológica (“*wirtschaftlich-teleologische Auslegung*”)³, consideração jurídico-tributária (“*steuerjuristische Betrachtungsweise*”)⁴, consideração tributária (“*steuerrechtliche Betrachtungsweise*”)⁵, consideração especificamente tributária (“*spezifisch steuerrechtliche Betrachtungsweise*”)⁶; consideração funcional (“*funktionale Betrachtungsweise*”)⁷. Em tais casos, não apresentam as diferenças terminológicas qualquer capacidade ou mesmo pretensão de esclarecimento. Em geral, nota-se que os autores lançam mão de terminologias distintas como recurso meramente retórico para enfatizar o descolamento em relação a teorias mais antigas. A manutenção da expressão “*wirtschaftliche Betrachtungsweise*” é prevalente, de modo que se preservará a expressão “consideração econômica”, sua tradução mais imediata, nesta dissertação.

² Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2012, p. 1629; SEER, Roman. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2015, p. 13.

³ Cf. LEUKEFELD, Robert. *Das Konzept der Substanz im Steuerrecht*, Hamburg: Verlag Dr. Kovac, 2018, pp. 191.

⁴ Cf. KIRCHHOF, Paul. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 24.

⁵ Cf. KIRCHHOF, Paul. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 20. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Köln: Otto Schmidt, 2001, p. 207.

⁶ Cf. ECKHOFF, Rolf. *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 1999, p. 308.

⁷ Cf. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Köln: Otto Schmidt, 2001, p. 207.

No presente trabalho, as expressões “interpretação econômica”⁸, “consideração econômica”⁹, “critério econômico”¹⁰, “interpretação pela consideração econômica”¹¹ ou ainda “consideração do critério econômico”¹² são tratadas como sinônimas, porque são invariavelmente utilizadas, na doutrina brasileira, para se traduzir a expressão “*wirtschaftliche Betrachtungsweise*” ou seus equivalentes no direito alemão. Embora exista mais de um sentido em que a “consideração econômica” pode ser compreendida, como será evidenciado ao longo do presente trabalho, tal distinção não é expressa pela utilização de expressões distintas na doutrina e na jurisprudência brasileiras.

Em suma, existe mais de um sentido em que a consideração econômica pode ser entendida. Tais sentidos, contudo, não são designados por expressões distintas, sendo necessário esclarecê-los a partir do instrumental teórico que será explicitado no primeiro capítulo. Tal é o objeto da presente monografia. Para fins do presente trabalho, importa, tão somente, trazer precisão conceitual sobre a consideração econômica na teoria geral do direito tributário. Quer-se situar a consideração econômica na hermenêutica jurídica em suas diversas acepções e separá-la de figuras afins (*e.g.* a fraude à lei tributária e o abuso de formas). Mais precisamente, a presente monografia cuidará dos sentidos da consideração econômica na interpretação de regras de competência, na interpretação da lei tributária e na integração da norma tributária.

2. JUSTIFICATIVA

A consideração econômica é tema recorrente em estudos nos sistemas alemão, suíço e austríaco, nos quais seria despidendo escrever-se uma monografia meramente sob o intento de se definir a consideração econômica a partir de categorias da teoria geral do direito, em virtude

⁸ Cf. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Interpretação e Integração da Norma Tributária, *Revista da EMERJ*, v. 13, nº 52, 2010, p. 134.

⁹ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, 2ª ed., São Paulo: José Bushatsky, 1974, p. 70; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 756; LEHNER, Moris. “Considerações Econômicas e Tributação conforme a Capacidade Contributiva”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.), *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, São Paulo: Dialética, 1998, pp. 143-154.

¹⁰ Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. *A capacidade contributiva: uma condição de cidadania*, Dissertação de Mestrado, FDUSP, 2002, pp. 212-218; BEISSE, Heinrich. “O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a Mais Recente Jurisprudência Alemã.” In: MACHADO, Brandão (coord.). *Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, 1984, pp. 1-39.

¹¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; MATOS, Gustavo Martini de; BOZZA, Fábio Piovesan. “Interpretação e Integração da Lei Tributária”, In: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 389.

¹² STF, RE nº 651.703/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 29.09.2016, p. 23.

de sua aplicação corriqueira pelos tribunais. Enquanto tema de teoria geral do direito tributário, a consideração econômica é, nestes sistemas, encontrada em trabalhos que podem ser classificados em dois grandes grupos.

De um lado, têm-se tratados, teses e artigos que buscam desenvolver ou aprimorar uma teoria da interpretação. Nestes trabalhos, busca-se justificar externamente a teoria da interpretação sustentada, à luz de princípios constitucionais e outros elementos do ordenamento jurídico. Aqui, enquadram-se, por exemplo: obras clássicas, tratados e livros de referência, que oferecem teorias sobre o sistema tributário dos respectivos países e são trabalhos de uma vida ou mesmo de gerações¹³; teses de livre-docência, que se situam na vanguarda da ciência jurídica e pressupõem longos anos de maturação¹⁴; e algumas teses de doutorado de maior fôlego¹⁵. Também se enquadram aqui os inúmeros artigos destinados a discutir aspectos bastante pontuais de tais teorias¹⁶, ou mesmo releituras dos grandes autores acerca dos rumos tomados pela doutrina e pela jurisprudência¹⁷.

De outro lado, encontram-se artigos e trabalhos monográficos que pressupõem uma teoria da interpretação e buscam aplicá-la a problemas concretos. Nestes trabalhos, encontra-se uma exposição mais ou menos breve sobre o que é a consideração econômica, nos termos de uma teoria da interpretação pressuposta, seguida de uma proposta de aplicação da teoria reproduzida a um determinado caso concreto ou grupo de casos considerados problemáticos. O objeto de tais trabalhos não é, propriamente, a discussão da consideração econômica no âmbito da teoria geral do direito tributário, mas sim a solução de um caso ou grupo de casos que se mostram problemáticos¹⁸. Em tais contribuições, a consideração econômica aparece em etapa propedêutica necessária à completude de um trabalho científico consistente. Embora as discussões sobre consideração econômica contidas em tais trabalhos sejam bastante profícuas, não se atêm os autores, em geral, ao problema da justificação externa da teoria, tampouco a questões mais profundas relacionadas a sua consistência dogmática, porquanto podem, nos

¹³ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim, *Steuerrecht*, 23ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018; BLUMENSTEIN, Ernst; LOCHER, Peter. *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7ª ed., Zúrique: Schulthess, 2016.

¹⁴ Cf., dentre muitos outros, VALLENDER, Klaus. *Die Auslegung des Steuerrechts*, 2. Ed., Bern: Haupt, 1988; ECKHOFF, Rolf. *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 1999; WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Köln: Otto Schmidt, 2001. SCHENKE, Ralf. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007.

¹⁵ Cf. CORNU, Laurence. *Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique: les limites imposées par les principes généraux du droit*, Zúrique: Schulthess, 2014; Cf. SEILER, Markus. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance*, Wien: Linde Verlag, 2016.

¹⁶ Cf., e.g., HÖHN, Ernst. Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, StR, n. 18, 1963, pp. 387-405; HÖHN, Ernst. Steuerumgehung und rechtsstaatliche Besteuerung, ASA, n. 46, vol. 4, 1977, pp. 145-165.

¹⁷ Cf., e.g., LOCHER, Peter. Abschied von der "Steuerumgehung", ASA, vol. 87, n. 4, 2018, pp. 159-178.

¹⁸ EULAU, Per-Eric. *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Grunderwerbsteuerrecht*, Berlin: Shaker, 2017; LEUKEFELD, Robert. *Das Konzept der Substanz im Steuerrecht*, Hamburg: Verlag Dr. Kovac, 2018.

respectivos sistemas, simplesmente pressupor algum grau de consenso, bem como recorrer a uma jurisprudência com razoável grau de consistência para fundamentar suas premissas.

O presente trabalho é uma dissertação de mestrado, de modo que se encontram, autor e obra, distantes dos requisitos necessários à apresentação de um trabalho da primeira espécie. Não se pretende oferecer uma teoria da interpretação. Este estudo tampouco poderá ser enquadrado no segundo grupo, pois não se elegerá um tributo e um grupo de normas cuja interpretação se mostra problemática, nem se proporá uma solução a partir de uma teoria da interpretação pré-concebida.

O objeto da presente monografia, que consiste na determinação dos sentidos possíveis da consideração econômica a partir de categorias da teoria geral do direito, somente se justifica localmente, enquanto obra escrita em virtude dos debates travados no Brasil.

A consideração econômica no direito tributário brasileiro desenvolveu-se de maneira peculiar e os exatos contornos acerca do que a expressão “consideração econômica” efetivamente designa são ainda muito controversos, de modo que a própria viabilidade de um trabalho monográfico da segunda espécie pode ser questionada. No Brasil, até mesmo a juridicidade da consideração econômica é invariavelmente negada. A consideração econômica já foi descrita como um “exemplo de carência de atitude mental jurídica”, sendo responsável pela “demolição da juridicidade do Direito Tributário”¹⁹. Já se afirmou que a interpretação econômica do fato seria algo que somente existiria para os economistas²⁰. Finalmente, já se pretendeu associar a consideração econômica ao nazismo²¹. Tais assertivas, não raro repetidas por outros autores contemporâneos, evidenciam o estigma em torno da matéria e, de certa forma, até desmotivam a compreensão do instituto jurídico e seu estudo científico.

Em suma, os exatos contornos acerca do que a consideração econômica significa são tão controversos no Brasil que um trabalho da segunda espécie demandaria um capítulo propedêutico demasiado extenso, sob pena de ser incapaz de esclarecer todos os desencontros promovidos pela doutrina brasileira sobre o tema. Afinal, são necessárias algumas páginas para se esclarecer que a consideração econômica não implica, necessariamente, analogia. Igualmente custoso é esclarecer que a consideração econômica não diz respeito a um debate sobre

¹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Marcial Pons/Noeses, 2006.

²⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 102, 2007, pp. 441-456 (455).

²¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*, 2ª ed., São Paulo: Lejus, 2004. pp. 139-143; CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Elisão e evasão*, São Paulo: Resenha Tributária, 1988, p. 14; XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 46. Cf., também, BRITO, Edvaldo. *Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 70.

“microeconomia” ou sobre “macroeconomia”, tampouco demanda filiação a uma escola “keynesiana” ou “ortodoxa” ou mesmo a formação em economia por parte do aplicador. O que importa é que tais “debates” não encontram par nos sistemas alemão, austríaco ou suíço, o que permite aos trabalhos escritos sob a égide daqueles ordenamentos pressupor um consenso mínimo a respeito de certos elementos. Tal sorte de consenso não se obteve no Brasil.

No entanto, não se pode avançar em relação ao refinamento do debate doutrinário no direito brasileiro sem superar tal indefinição. Essas questões precisam ser, também aqui, esclarecidas, para que se possa contribuir, efetivamente, com o desenvolvimento da doutrina e da jurisprudência brasileiras a respeito da interpretação da lei tributária. Os contornos assumidos pelo debate no Brasil impõem a conclusão de que, muitas vezes, a expressão “consideração econômica” é empregada para designar fenômenos distintos²². É comum que partam os autores de concepções distintas a respeito do que se entende por consideração econômica, o que viola regras básicas de racionalidade discursiva e impede qualquer discussão profícua.

Em que pese toda a controvérsia e a completa falta de clareza a respeito do que a consideração econômica efetivamente designa, esta tem sido invocada pelos tribunais superiores, de modo que a monografia justifica-se, também, por sua relevância prática. A “interpretação econômica” foi abertamente invocada em julgados do STJ²³ e, mais recentemente, do STF²⁴. Apesar da repulsa de parte da doutrina ao tema, fato é que a consideração econômica tem sido aplicada pelos tribunais superiores e é digna, portanto, de ser sistematizada em estudo científico.

A monografia também se justifica em função de seu enfoque. Apesar da relevância prática do tema, este é costumeiramente abordado apenas lateralmente em artigos e obras de referência sobre teoria geral do direito tributário, sendo rara sua abordagem em trabalhos

²² Veja-se, por exemplo, que uma das principais monografias sobre o tema no Brasil propõe nada menos que oito sentidos possíveis para a consideração econômica, não se estabelecendo qualquer sistematização da polissemia. Cf. NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 19-23.

²³ Os casos serão estudados no Cap. III. Cf. STJ, REsp 696.745/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 07.06.2005, DJ 29.08.2005; REsp 700.338/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 19.05.2005, DJ 13.06.2005; REsp 675.274/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 07.04.2005, DJ 02.05.2005; REsp 661.481/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 02.12.2004, DJ 28.02.2005; REsp 643.797/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 05.10.2004, DJ 16.11.2004; REsp 610.893/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 01.06.2004, DJ 28.06.2004; REsp 602.303/SC, Rel. Min. José Delgado, Rel. p/ Acórdão Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 10.02.2004, DJ 25.09.2006. STJ, REsp 1.255.433/SE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, j. 23.05.2012; STJ, REsp 326.491, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, j. 06.06.2002; STJ, REsp 431.347, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, j. 23.10.2002; STJ, REsp 895.878, Rel. Min. Eliana Calmon, 1ª Seção, j. 08.08.2007.

²⁴ STF, RE nº 651.703/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 29.09.2016. O caso será detalhadamente estudado no Cap. III.

monográficos especificamente dedicados ao tema²⁵. Ademais, a consideração econômica é usualmente lembrada em debates sobre “planejamento tributário” ou “elisão fiscal”, raramente se abordando o tema em situações ordinárias de interpretação e aplicação da lei tributária²⁶. Tais abordagens reforçam a aura de excepcionalidade que paira sobre a matéria no direito brasileiro, em que pese os exemplos práticos de aplicação da consideração econômica pelo STJ e pelo STF – assim como boa parte dos casos estudados à luz do direito alemão²⁷ – nada tenham de excepcionais. Além disso, os escritos sobre consideração econômica no Brasil são marcados pela ausência de exemplos práticos de seu emprego na interpretação e na aplicação da lei tributária. A presente monografia preocupa-se com os desdobramentos práticos do quanto se enuncia e oferece diversos exemplos do emprego da consideração econômica no direito alemão e no direito brasileiro.

Outro diferencial do presente trabalho em relação à literatura brasileira sobre o tema é expor o assunto a partir de categorias tradicionais da teoria geral do direito, apartando-o de considerações valorativas a respeito de como a interpretação jurídica deve ser. Também esta opção metodológica deve ser esclarecida.

Ao se deparar com o enfrentamento doutrinário do tema há de se concluir, inevitavelmente, que a possibilidade de aplicação da consideração econômica e os termos em que esta pode ser aplicada variam conforme a percepção que se tem do próprio ordenamento jurídico – e isso não é uma exclusividade do ordenamento brasileiro²⁸. Especificamente no caso brasileiro, o pensamento de cada autor sobre a discriminação de competências, sobre o papel da lei complementar e mesmo sobre elementos axiológicos intrínsecos ao sistema afeta a formulação de teorias sobre a interpretação e a integração da lei tributária e, por conseguinte, a relevância e a possibilidade de recurso à consideração econômica.

A presente monografia acaba por evidenciar a correlação entre a aceitação/rejeição da consideração econômica e as teorias sobre os grandes temas relativos ao sistema

²⁵ Tem-se notícia de três trabalhos monográficos sobre o tema, datados de 1982, 2006 e 2010, respectivamente. Cf. NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982; FOSSATI, Gustavo. *Planejamento Tributário e Interpretação Econômica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. *A Interpretação Econômica do Direito Tributário*, Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2010.

²⁶ Naturalmente, têm-se importantes exceções. Cf., e.g., POLIZELLI, Victor Borges; ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos. O problema do tratamento tributário dos contratos atípicos da economia digital: tipicidade econômica e fracionamento de contratos, *RDITA*, vol. 39, 2018, pp. 456-486; GODOI, Marciano Seabra; SALIBA, Luciana Ferreira Goulart. “O direito tributário interpretado pelo STJ – análise dos argumentos que fundamentam a exigência das contribuições ao SESC e ao SENAC das empresas prestadoras de serviços”, *In: Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI*, São Paulo, 2009, pp. 7607-7628.

²⁷ Cf., principalmente, os itens Cap. II, itens 4.3 e 4.5, *infra*.

²⁸ Veja-se, nesse sentido, o dissenso de Schön em relação à doutrina alemã majoritária (Cap. II, itens 4.3 e 4.5, *infra*.)

(constitucional) tributário. No entanto, o trabalho não pretende oferecer respostas a tal tipo de contenda doutrinária, em que pese examine criticamente as principais teorias existentes sobre a interpretação das regras de competência, a interpretação da lei tributária e a integração da norma tributária. Em vez de obter consenso, mais importante para esta dissertação é esclarecer e sistematizar os dissensos.

O presente trabalho, portanto, apesar de discutir tema de teoria geral do direito e de se utilizar do direito comparado como método, somente se justifica ao se ter em mente a comunidade jurídica brasileira. Trata-se de tema dotado de relevância prática, e em relação ao qual não se encontra na doutrina nacional abordagem semelhante à proposta nesta dissertação.

3. MÉTODO

A presente monografia é um trabalho de direito comparado. Comparar significa observar e explicar semelhanças e diferenças²⁹. Embora esta formulação seja simples, sua execução no direito comparado é complexa, em virtude da natureza da comparação, que implica diversas fases distintas, as quais nem sempre decorrem logicamente uma da outra³⁰. A comparação demanda que se façam escolhas. É necessário eleger quais sistemas jurídicos serão comparados e quais elementos serão selecionados para a comparação. Tais escolhas variam conforme o objetivo da comparação e o interesse científico que nela se possui³¹.

Mössner afirma que muitas teses e artigos que pretendem “comparar” problemas enfrentados em mais de um sistema não são dignos de serem qualificados como verdadeira contribuição ao direito comparado. Apesar de tais publicações serem muitas vezes úteis para fins de informar aqueles que pretendem adquirir um conhecimento básico sobre o direito de outro sistema, tais trabalhos carecem dos requisitos para serem qualificados como comparações em seu sentido científico³². Fato é, contudo, que existem diversas formas de se conduzir uma pesquisa em direito comparado³³. Na virada do século XXI, a busca de um método correto

²⁹ Cf. SCHLESINGER, Rudolf Berthold. The Past and Future of Comparative Law, *American Journal of Comparative Law*, vol. 43, 1995, p. 477.

³⁰ Cf. HUSA, Jaakko. “Research Designs of Comparative Law—Methodology or Heuristics?” In: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk. (eds.), *The Method and Culture of Comparative Law*, Oxford: Hart Publishing, 2014, p. 54.

³¹ Cf. HUSA, Jaakko. “Research Designs of Comparative Law—Methodology or Heuristics?” In: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk. (eds.), *The Method and Culture of Comparative Law*, Oxford: Hart Publishing, 2014, p. 55.

³² Cf. MÖSSNER, Jörg Manfred. “Why and how to compare tax law”, In: SACCHETTO, Claudio; BARASSI, Marco, *Introduction to comparative tax law*, Torino: Rubbettino Editore, 2008, p. 15.

³³ HAAGE, Jaap. “Comparative Law as Method and the Method of Comparative Law”, In: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk. (eds.), *The Method and Culture of Comparative Law*, Oxford: Hart Publishing, 2014, p. 52.

passou a ser largamente rejeitada, dando lugar a um pluralismo de métodos³⁴. Não existe uma resposta padrão sobre a forma como se realiza um trabalho de direito comparado, mas sim distintos métodos que podem ser empregados³⁵. Daí a preocupação em se descrever, aqui, o método utilizado.

3.1. Método funcionalista

A presente dissertação adota metodologia funcionalista de comparação. A ideia subjacente ao funcionalismo em direito comparado é que os diversos sistemas jurídicos oferecem respostas a problemas jurídicos semelhantes³⁶. Desse modo, a metodologia sugere que se busque na própria função desempenhada pelo instituto um ponto de referência neutro, apto a permitir a análise comparada entre os sistemas. Importante para a metodologia, portanto, é que o ponto de partida seja comum entre os sistemas³⁷. A metodologia eleita se mostra adequada ao objeto do trabalho por dois motivos.

Em primeiro lugar, porque seria problemático definir-se a consideração econômica no Brasil em comparação ao que esta significa na Alemanha. Para que assim se procedesse, ou se haveria de tomar a abordagem alemã como um *gold-standard*, verificando-se se a aplicação no Brasil apresenta “desvios” em relação ao quanto se pratica alhures, ou se haveria de buscar a “essência” da consideração econômica. No primeiro caso, a análise seria despicienda, porquanto não parece existir qualquer razão para que se propugne qualquer forma de convergência entre os sistemas e qualquer proposta de convergência deveria ser de alguma forma fundamentada. No segundo caso, ter-se-ia um problema epistemológico claro ao se procurar definir a “essência” do instituto no direito alemão e se tentar identificar a correspondência de tal “essência” no direito brasileiro.

Em segundo lugar, a necessidade de formulação de um *tertium comparationis* decorre justamente do fato de que a terminologia utilizada em cada ordenamento é inexoravelmente por

³⁴ Cf. PALMER, Vernon Valentine. From Lerotholi to Lando: Some Examples of Comparative Law Methodology, *American Journal of Comparative Law*, vol. 53, 2005, p. 261.

³⁵ Cf. ORÜCÜ, Esin. “Methodology of Comparative Law” In: SMITS, Jan (ed.), *Elgar Encyclopedia of Comparative Law*, Cheltenham: Edward Elgar, 2006, p. 446.

³⁶ HUSA, Jaakko. Functional Method of Comparative Law — Much Ado about Nothing?, *European Property Law Journal*, vol. 2, n. 4, 2013, p. 10.

³⁷ Cf. VALCKE, Catherine. “Reflections on comparative law methodology – getting inside contract law”, ”, In: ADAMS, Maurice; BOMHOFF, Jacco. *Practice and Theory in Comparative Law*, Cambridge: Cambridge University Press, 2012, p. 33.

ele enviesada³⁸. As “etiquetas” que se colocam sobre determinados institutos jurídicos não são uniformizadas entre os países, de modo que é possível que uma mesma expressão se refira a realidades distintas³⁹. Por mais que a doutrina alemã tenha de alguma forma influenciado a doutrina brasileira em relação à consideração econômica, não se pode simplesmente presumir a identidade de significados entre os dois sistemas. A referência à consideração econômica no direito alemão carrega consigo determinadas premissas que podem não ser óbvias a um jurista brasileiro, mas que o referencial teórico comum na teoria do direito é capaz de esclarecer.

A referência a um terceiro elemento é, portanto, fundamental ao trabalho. A comparação funcional deve tomar por ponto de partida não o instituto jurídico que se pretende estudar, mas sim o problema a que ele se refere⁴⁰. O *tertium comparationis* não pode ser, portanto, a solução jurídica dada a um problema, mas deve ser o próprio problema. O problema jurídico com o qual a consideração econômica lida é a interpretação jurídica (em sentido amplo), de modo que a consideração econômica será estudada a partir de sua conexão funcional com categorias da hermenêutica jurídica.

Desse modo, não se tomará o sistema alemão como modelo a ser seguido, nem se buscará a “essência” da consideração econômica. Em vez disso, a consideração econômica será definida mediante referência ao instrumental teórico da teoria geral do direito, ou seja, a partir de outros elementos com os quais a consideração econômica guarda conexão funcional. O primeiro capítulo da presente monografia contém definições a respeito de categorias da hermenêutica jurídica e foi desenvolvido de forma a se obter um vocabulário comum, apto a descrever a consideração econômica tal qual aplicada na Alemanha e tal qual aplicada no Brasil.

A consideração econômica será, portanto, definida a partir de sua correlação funcional com categorias apresentadas no primeiro capítulo. Assim, não importa ao presente trabalho encontrar um elemento intrínseco à consideração econômica, mas sim evidenciar sua correlação funcional com rudimentos de hermenêutica jurídica, particularmente o argumento sistemático-teleológico.

³⁸ Cf. LEMMENS, Koen. “Comparative law as an act of modesty: a pragmatic and realistic approach to comparative legal scholarship”, In: ADAMS, Maurice; BOMHOFF, Jacco. *Practice and Theory in Comparative Law*, Cambridge: Cambridge University Press, 2012, p. 319.

³⁹ Cf. VALCKE, Catherine. “Reflections on comparative law methodology – getting inside contract law”, In: ADAMS, Maurice; BOMHOFF, Jacco. *Practice and Theory in Comparative Law*, Cambridge: Cambridge University Press, 2012, p. 31.

⁴⁰ Cf. ADAMS, Maurice; GRIFFITHS, John. “Against ‘comparative method’: explaining similarities and differences”, In: ADAMS, Maurice; BOMHOFF, Jacco. *Practice and Theory in Comparative Law*, Cambridge: Cambridge University Press, 2012, p. 286.

3.2. Justificativa dos sistemas eleitos para a comparação

O presente trabalho lança mão de uma comparação bilateral, entre Brasil e Alemanha e tal escolha precisa ser justificada. Apesar de a consideração econômica ter se desenvolvido, de maneira quase concomitante, também na Áustria⁴¹ e na Suíça⁴², uma comparação multilateral seria demasiado complexa, em virtude das muitas diferenças entre os ordenamentos, de modo que se procedeu à restrição do escopo. A Alemanha foi escolhida, essencialmente, por três motivos.

Em primeiro lugar, em virtude da notória influência daquele sistema sobre a doutrina e o ordenamento jurídico brasileiros, a qual já foi enfatizada em outras obras⁴³. É bem verdade que, em matéria de consideração econômica, há referências no Brasil também a autores austríacos⁴⁴ e suíços⁴⁵. Ainda que algumas menções pontuais possam ser feitas a estes autores ao longo do trabalho, na medida em que isso seja relevante para a compreensão da recepção da consideração econômica no sistema brasileiro, uma análise mais detalhada destes outros sistemas encontra-se fora do escopo do trabalho.

Em segundo lugar, porque o sistema alemão, assim como o sistema brasileiro, é um sistema federal, observando-se, na própria Lei Fundamental, normas especiais sobre a instituição de impostos pelos entes federados⁴⁶. Tais características, além de não encontrarem par entre os sistemas jurídicos europeus⁴⁷, mostram-se particularmente úteis ao estudo do pretenso emprego da consideração econômica na interpretação das regras de competência da Constituição Federal⁴⁸.

⁴¹ GASSNER, Wolfgang. *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze. Kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts*, Wien: Anton Orac, 1972.

⁴² Cf. VALLENDER, Klaus. *Die Auslegung des Steuerrechts: unter besonderer Berücksichtigung der Aktienübertragung auf Holdinggesellschaften*, 2. Ed., Bern: Haupt, 1988; BLUMENSTEIN, Ernst. “Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht”, In: BURCKHARDT, Walther (org.), *Festgabe für Eugen Huber*, Bern: F. Wyss, 1919, p. 217.

⁴³ Cf., e.g., ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012. Cf., para um estudo detalhado das influências da doutrina alemã sobre a brasileira, TEODOROVICZ, Jeferson. A experiência tributária alemã e a repercussão germânica na ciência do direito tributário brasileiro, *RDIA*, v. 38, 2017, pp. 225-254.

⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, pp. 750-766.

⁴⁵ A obra de Blumenstein é amplamente referida por Amílcar de Araújo Falcão e também por Brandão Machado. Na década de 1980, Brandão Machado traduziu ao português também um artigo de Ernst Höhn. HÖHN, Ernst. “Evasão do Imposto e Tributação segundo os Princípios do Estado de Direito”, In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 282-301.

⁴⁶ Cf. Cap. II, item 3, *infra*.

⁴⁷ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, t. II, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2003, pp. 1134-35.

⁴⁸ Cf. Cap. III, item 3, *infra*.

Em terceiro lugar, em virtude de a distinção entre interpretação e integração ser posta em termos metodologicamente equivalentes no Brasil e na Alemanha, enquanto na Suíça e na Áustria a discussão pode adquirir outros contornos⁴⁹. A Suíça jamais teve uma cláusula geral antiabuso escrita e isso não representou qualquer empecilho a que a jurisprudência procedesse, na esteira da doutrina de Ernst Blumenstein⁵⁰, à integração da norma tributária⁵¹. Da mesma forma, na Áustria, berço da chamada “teoria interna”⁵², procedia-se à integração da norma tributária mesmo sem referência a uma cláusula geral. Nesse sentido, seriam necessárias muitas ressalvas e esclarecimentos para tornar os problemas comparáveis, o que tornaria excessivamente tortuosa a elaboração do primeiro capítulo, em que se buscam os elementos necessários à formulação de um *tertium comparationis*. Em que pese as conclusões a respeito da integração da norma tributária sejam distintas no Brasil e na Alemanha, a discussão pode ser apresentada em termos comparáveis, a partir do instrumental teórico do primeiro capítulo.

3.3. Limitações e vocações do método eleito

É necessário, ademais, reconhecer as limitações e as vocações do método eleito. Iniciemos pelas limitações. Existe a ideia mais ou menos intuitiva, porém equivocada, de que um estudo de direito comparado somente será um empreendimento legítimo se resultar em propostas de reforma ou interpretação do sistema doméstico⁵³. Tal tipo de proposta valorativa não é inerente à metodologia do direito comparado. Em verdade, autores que realizam comparações a partir de um marco teórico funcionalista frequentemente hesitam em realizar análises de caráter normativo⁵⁴. Nesse sentido, a comparação funcionalista não possui,

⁴⁹ Essa questão será devidamente esclarecida no Cap. III, item 2.1.4, *infra*.

⁵⁰ Para uma análise contemporânea da doutrina de Blumenstein, cf., *e.g.*, LOCHER, Peter. Abschied von der “Steuerumgehung”, ASA, vol. 87, n. 4, 2018, pp. 159-178.

⁵¹ A doutrina suíça tradicionalmente entende que os limites da interpretação não se encontram no sentido possível das palavras, mas sim na teleologia da lei, ampliando, portanto, os poderes do intérprete e chamando de interpretação aquilo que nos sistemas brasileiro e alemão seria considerado integração. Cf. LOCHER, Peter. Abschied von der “Steuerumgehung”, ASA, vol. 87, n. 4, 2018, pp. 159-178; BEHNISCH, Urs; OPEL, Andrea. Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2008, ZBJV, vol. 145, 2009, pp. 503-581; VALLENDER, Klaus. *Die Auslegung des Steuerrechts*, 2ª Ed., Bern: Haupt, 1988, p. 34.

⁵² Sobre a teoria interna na doutrina austríaca, cf. GASSNER, Wolfgang. *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze. Kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts*, Wien: Anton Orac, 1972; SEILER, Markus. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance*, Wien: Linde Verlag, 2016. Cf., também, item Cap. II, item 5.2.1, *infra*.

⁵³ Cf. SACCO, Rodolfo. Legal Formants: A Dynamic Approach to Comparative Law, *American Journal of Comparative Law*, vol. 39, n. 1, 1991, p. 1.

⁵⁴ Cf. MICHAELS, Ralf. “The Functional Method of Comparative Law”, in: REIMANN, Mathias; ZIMMERMANN, Reinhard (eds.), *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford: Oxford University Press, 2008, pp. 373-376.

propriamente, vocação doutrinária⁵⁵. Enquanto a metodologia opera de maneira muito satisfatória para que se coloquem em perspectiva e, eventualmente, critiquem-se teorias e doutrinas, o método, desacompanhado de outros que o auxiliem, dificilmente contribui para que se formulem doutrinas.

Com efeito, o método funcionalista não se volta à crítica do conteúdo material do direito, o que guarda íntima relação com a inaptidão do método à análise de caráter valorativo. Como não se pode dizer, a partir do método, que um sistema é melhor que outro, a identificação de soluções distintas no exterior não demonstra deficiências no sistema doméstico. A comparação funcionalista pode abrir os olhos para soluções distintas, mas não pode, sozinha, estabelecer se aquelas soluções são melhores ou não⁵⁶.

Michaels argumenta que, em verdade, o método funcionalista ofereceria argumentos contundentes para que se mantenham diferenças, em vez de se promover unificação⁵⁷. No entanto, existe um sentido em que o direito comparado contribui para a uniformização do direito – e aqui já se inicia a exposição das vocações do método funcionalista. Muitas vezes, estudos de direito comparado acabam por demonstrar que alegadas diferenças entre os sistemas jurídicos são, na verdade, meramente aparentes⁵⁸. Veja-se, contudo, que, nesse aspecto, não se produzem propostas para que se uniformize o direito, mas meramente se reconhece que a semelhança é preexistente. Não se trata de propor novas leis, mas sim de reconhecer semelhanças nas leis já existentes⁵⁹. Nesse sentido, especificamente em relação a esta monografia, a metodologia apresenta o potencial de desvelar alegadas especificidades do sistema brasileiro que, conforme se verá, não são inerentes ao sistema, mas sim fruto de produção doutrinária.

O estudo também pretende se beneficiar do distanciamento propiciado pelo método funcionalista. Uma premissa problemática que se costuma apresentar em trabalhos de direito comparado é a de que, em um dado sistema, em um determinado momento, uma regra

⁵⁵ Cf. MICHAELS, Ralf. “The Functional Method of Comparative Law”, in: REIMANN, Mathias; ZIMMERMANN, Reinhard (eds.), *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford: Oxford University Press, 2008, pp. 377.

⁵⁶ Cf. MICHAELS, Ralf. “The Functional Method of Comparative Law”, in: REIMANN, Mathias; ZIMMERMANN, Reinhard (eds.), *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford: Oxford University Press, 2008, pp. 377-378.

⁵⁷ Cf. MICHAELS, Ralf. “The Functional Method of Comparative Law”, in: REIMANN, Mathias; ZIMMERMANN, Reinhard (eds.), *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford: Oxford University Press, 2008, pp. 377.

⁵⁸ Cf. SACCO, Rodolfo. Legal Formants: A Dynamic Approach to Comparative Law, *American Journal of Comparative Law*, vol. 39, n. 1, 1991, p. 3.

⁵⁹ Cf. SACCO, Rodolfo. Legal Formants: A Dynamic Approach to Comparative Law, *American Journal of Comparative Law*, vol. 39, n. 1, 1991, p. 3.

constitucional ou legal seria interpretada uniformemente pela doutrina e pela jurisprudência. Essa premissa, não raramente, é adotada em relação ao próprio sistema de origem do pesquisador. Invariavelmente, no curso do trabalho, depara-se o pesquisador com complicações, incoerências e incompatibilidades teóricas e as soluciona, a partir de um raciocínio eminentemente dogmático-hermenêutico. A solução obtida é então tratada como o conteúdo do objeto estudado. Em outras palavras, a partir da hermenêutica jurídica, as contradições doutrinárias e jurisprudenciais são eliminadas⁶⁰, adotando-se uma perspectiva do sistema (em tudo controversa) como o objeto da comparação. Nesse sentido, o pesquisador faz afirmações sobre o conteúdo de uma dada norma, adotando-se um ponto de partida doutrinário e transmitindo uma aparência de unidade que normalmente não existe⁶¹.

A presente monografia não procederá dessa forma. O processo de solução de conflitos doutrinários mediante a argumentação de caráter dogmático-hermenêutico não garante que no sistema exista apenas um entendimento sobre o tema, mas apenas mascara dissensos. Os dissensos são, precisamente, o que a monografia pretender sistematizar, de modo que omiti-los ou “solucioná-los” seria inconsistente com os objetivos do trabalho. Muitas interpretações são possíveis e a lógica, por si só, não demonstrará qual delas é a verdadeira, tampouco evidenciará que as outras são falsas. O conhecimento de um sistema jurídico pressupõe a compreensão de fatores que podem afetar a solução de casos em um futuro próximo, tais quais as influências (doutrinárias) a que o intérprete autêntico se submete. Nesse sentido é que eventuais contradições e incoerências não serão propriamente eliminadas no curso do presente trabalho, mas sim criticamente expostas e, na medida do possível, sistematizadas. Esta abordagem encontra-se em linha com o objeto último da monografia, que é a identificação dos sentidos possíveis da consideração econômica na doutrina tributária e não, propriamente, a formulação de uma tese sustentando uma dada teoria da interpretação ou a defesa de uma dada tese já existente.

4. PLANO

A presente monografia encontra-se dividida, portanto, em três capítulos, concebidos a partir da metodologia que se expôs.

⁶⁰ Cf. SACCO, Rodolfo. Legal Formants: A Dynamic Approach to Comparative Law, *American Journal of Comparative Law*, vol. 39, n. 1, 1991, p. 22.

⁶¹ Cf. SACCO, Rodolfo. Legal Formants: A Dynamic Approach to Comparative Law, *American Journal of Comparative Law*, vol. 39, n. 1, 1991, pp. 21-22.

No primeiro capítulo, de caráter propedêutico, serão apresentados os elementos necessários à comparação que se levará a cabo no curso do trabalho. Definem-se conceitos como interpretação, integração, aplicação e qualificação, bem como se adota como ponto de partida a classificação dos argumentos em argumentos semânticos, sistemáticos, históricos, genéticos e teleológicos. Este instrumental é necessário para que se defina, afinal, a que se referem a doutrina e a jurisprudência quando invocam o recurso à “consideração econômica” e constituirá, para todos os efeitos, o *tertium comparationis* utilizado ao longo do trabalho.

O primeiro capítulo é fundamental à monografia, na medida em que ele oferece uma referência para que se proceda à comparação: é a partir do ponto de vista do primeiro capítulo que se definem semelhanças e diferenças entre os sistemas alemão e brasileiro. Ao se sustentar, por exemplo, que “consideração econômica é interpretação teleológica” corre-se o risco de se substituir uma indefinição por outra, de modo que o primeiro capítulo se faz necessário para que se esclareçam os contornos possíveis de uma tal afirmação. Na medida do possível, pretende-se recorrer ao que existe de comum entre a teoria jurídica alemã e a brasileira na formulação de tais premissas, elaborando-se um glossário capaz de explicar tanto os argumentos presentes no direito alemão quanto aqueles do direito brasileiro. O capítulo busca, portanto, uma perspectiva conciliadora, recorrendo ao que existe de “bem comum” na metodologia jurídica e evitando assertivas mais controversas das teorias da interpretação, tal qual a hierarquização de argumentos. Obviamente, uma tal proposta não elimina completamente a necessidade de escolhas metodológicas, as quais são devidamente expostas e justificadas no curso do capítulo. De posse de tais elementos, torna-se possível a investigação os sentidos da consideração econômica.

O segundo capítulo cuida da identificação dos sentidos da expressão “consideração econômica” no direito tributário alemão. Após o relato histórico acerca das origens da doutrina, investiga-se a importância da consideração econômica na interpretação das regras de competência tributária, na interpretação da lei tributária e na integração da norma tributária, em diversas correntes existentes sobre os temas específicos.

O terceiro capítulo dedica-se à identificação dos sentidos da expressão “consideração econômica” no direito tributário brasileiro. Mantém-se o paralelismo com o segundo capítulo, com uma pequena diferença. Em vez de se iniciar o estudo com as origens históricas da consideração econômica, discute-se a recepção do instituto no Brasil. Em seguida, investiga-se, tal qual no capítulo sobre o direito alemão, a interpretação das regras de competência

tributária, a interpretação da lei tributária e, finalmente, a integração da norma tributária no direito brasileiro.

Tanto o segundo quanto o terceiro capítulo pretendem expor as teorias existentes a respeito das questões analisadas. Nesse sentido, no lugar da posição conciliadora inerente ao primeiro capítulo, opta-se por expor de maneira mais detalhada cada uma das teorias e evidenciar as diferenças existentes entre elas. Em vez de se buscar o que há de comum entre os autores, busca-se identificar quais são os dissensos e expor as questões decisivas. Nestes dois capítulos, adota-se como técnica de exposição a apresentação de duas ou mais teorias contrapostas, analisando-se, em seguida a postura jurisprudencial em relação a tais teorias.

Finalmente, a parte comparativa é apresentada diretamente a título de conclusão. Embora alguns trabalhos em direito comparado incluam um capítulo dedicado tão somente à parte comparativa entre os sistemas, outros fazem considerações mais detalhadas a respeito da comparação ao longo do trabalho e reservam a conclusão a uma síntese dos elementos identificados⁶². Esta segunda alternativa será a utilizada na presente monografia.

⁶² Cf., e.g., WALDHOFF, Christian. *Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland-Schweiz*, Munique: Verlag Beck, 1997.

CONCLUSÕES

Conforme se antecipou ao se enunciar a metodologia do trabalho, as principais conclusões da dissertação foram desenvolvidas no segundo capítulo, nos itens intitulados “síntese e contraste com o referencial teórico” e “conclusões preliminares” e no terceiro capítulo, nos itens intitulados “síntese e comparação”. Cabe aqui, tão somente sumarizar os sentidos possíveis da consideração econômica, tal qual enunciados em tais itens, sem, todavia, estender-se na análise crítica já desenvolvida naqueles itens.

1. AS ORIGENS HISTÓRICAS DA CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA

1. Na Alemanha, originalmente, designava-se, por consideração econômica, um mandamento para que se considerassem, na interpretação das leis tributárias, sua finalidade, seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias (§ 4 RAO). Tal mandamento garantiu a emancipação do direito tributário em relação a outras áreas do direito, mas foi explorado e justificado a partir de bases metodológicas menos refinadas do que aquelas de que se dispõe contemporaneamente. Culminou-se na possibilidade de o intérprete proceder à integração das normas tributárias, ainda que em prejuízo ao contribuinte, muitas vezes mediante recursos hermenêuticos metodologicamente reprováveis, que sequer enquanto analogia poderiam ser sustentados. Embora se encontre maior precisão metodológica na obra de Hensel, são elementos claros da jurisprudência do RFH: (i) a ausência de clareza a respeito dos limites entre interpretação e integração, bem como a possibilidade de “correção” da lei pelo Judiciário; (ii) a manipulação dos fatos jurídico-tributários, mediante a qualificação dos fatos-jurídicos sem a necessária referência ao sentido da lei interpretada; (iii) a distorção do substrato fático mediante recurso a ficções e presunções (consideração tipificante); e (iv) a justificação da tributação na rele necessidade financeira do Estado.

2. Os autores autonomistas brasileiros foram influenciados por tal doutrina, mas incorporaram também influxos da doutrina de outros países, como a italiana e a suíça. O que se nota, em geral, é que os mesmos problemas da doutrina alemã podem ser observados também nas obras brasileiras que nelas encontram inspiração. O presente trabalho identificou diferenças importantes entre doutrinas que costumam ser tratadas como equivalentes, sobressaindo-se a importância da contextualização da referência de Falcão à obra de Blumenstein. Na fase

formativa, também tiveram importância os trabalhos de Alfredo Becker e Ruy Barbosa Nogueira, que se distinguem sobremaneira dos autores autonomistas. O estudo de tais autores é também importante para que se contextualizem o Anteprojeto e o Projeto do CTN e se expliquem algumas diferenças em relação ao texto efetivamente aprovado.

2. CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E REGRAS DE COMPETÊNCIA

3. No que diz respeito à interpretação das regras de competência, a doutrina alemã digladiou-se durante décadas a respeito do conteúdo que deveria ser derivado dos termos contidos no Art. 106 GG, existindo diversas teorias a respeito da função e da natureza de tais regras. Entre a “teoria da vinculação máxima do Legislador tributário” e a “teoria da inexistência de vinculação”, há um amplo espectro de teorias. O BVerfG apresenta posição reiterada a respeito do tema, privilegiando a teoria tipológica. No direito alemão, seja a partir das teorias conceituais, seja a partir das teorias tipológicas, concebe-se a discriminação de competências, invariavelmente, em termos econômicos. Mesmo nas teorias que atribuem conteúdo normativo amplíssimo às regras de competência, a determinação dos conceitos constitucionais dá-se a partir de referência a conceitos financeiros e à legislação pré-constitucional, havendo casos em que a consideração econômica é, em verdade, necessária à adequada compreensão da regra de competência. Nas teorias tipológicas, não é comum que se utilize da expressão “consideração econômica” para designar o recurso a finalidades fiscais na interpretação das regras de competência, embora a interpretação de tais regras seja largamente orientada por tais finalidades.

4. No direito brasileiro, enunciaram-se teorias estáticas e teorias dinâmicas a respeito da interpretação das regras de competência. As teorias estáticas brasileiras sustentam, em geral, enfatizando-se a segurança jurídica, a interpretação de vocábulos constitucionais a partir de categorias do direito civil. Nota-se forte contraposição entre o “jurídico” e o “econômico”, sustentando-se, por exemplo, um conceito jurídico de “serviço” ou de “operação de circulação”, em contraposição a conceitos “econômicos” ou “financeiros”, que não se prestariam ao labor do jurista.

5. Nas teorias dinâmicas, busca-se argumentar levando em consideração a estrutura de cada tributo no âmbito da Federação e as distorções alocativas que se pretende evitar, em vista de modificações na realidade social. Em tal modalidade de argumentação é preciso ter clareza

a respeito do estado de coisas que o tributo em questão pretende implementar. Utilizar-se da expressão “consideração econômica” para se referir à interpretação teleológica a partir de finalidades fiscais em tais casos é uma opção terminológica, podendo-se obter transparência nos argumentos sem que dela se utilize.

6. A consideração econômica foi invocada no caso dos planos de saúde para se afastar um sentido civilista de expressão contida na regra de competência e adotar-se um sentido econômico. Este sentido poderia ser sustentado a partir de argumentos semânticos estáticos, adotando-se um “conceito pressuposto”, a partir do Decreto nº 406/68 ou da jurisprudência pretérita do STF. No entanto, como havia o precedente contrário, relativo à locação de bens móveis, foi necessário emprestar ares de “evolução” ao entendimento. A oscilação da jurisprudência em relação ao ISSQN é prejudicial aos ideais de qualquer teoria, seja ela dinâmica ou estática, e dá lugar a um casuísmo problemático, que não assegura nem consistência material nem segurança jurídica.

3. CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E INTERPRETAÇÃO

7. No direito tributário alemão, a consideração econômica é, contemporaneamente, central à interpretação da lei tributária. A expressão “consideração econômica” é utilizada para se referir à interpretação teleológica tanto nos casos em que a hipótese tributária se refere a um termo que encontra conceituação no direito privado, quanto nos casos em que uma tal conceituação não existe, e a lei tributária se utiliza, portanto, de um sentido jurídico-tributário, também referido na doutrina como um sentido “econômico”.

8. No caso de o termo contido na lei tributária corresponder a um conceito de direito privado, o intérprete se encontrará diante de uma ambiguidade: ou adota o conceito de direito privado para fins de interpretação da lei tributária, ou adota um sentido alternativo, jurídico-tributário, compatível com o sentido possível das palavras, acrescendo-se, portanto, um problema de vagueza. Este sentido alternativo geralmente não é pré-determinado, sendo, em vez disso, construído pelo intérprete.

9. No caso de o termo contido na lei tributária não corresponder a um conceito de direito privado, a consideração econômica designará meramente a interpretação teleológica do conceito autônomo de direito tributário, orientada por finalidades fiscais. A consideração

econômica é, então, relevante para se solucionar um problema de vagueza do conceito interpretado.

10. Existem dissensos na doutrina alemã a respeito da fundamentação e do grau de abstração das finalidades fiscais admitidas para fins hermenêuticos, além de uma teoria que nega metodologicamente qualquer relevância às finalidades fiscais, que não se tem mais sustentado dentre os autores contemporâneos.

11. Em uma das correntes identificadas, sustenta-se que como também os conceitos de direito civil designam uma dada realidade econômica, não poderia o intérprete recorrer a finalidades dotadas de elevado grau de abstração (igualdade, capacidade contributiva...), para justificar uma interpretação divergente daquela que adviria da incorporação do conceito de direito civil, devendo ater-se ao conceito civilista no caso de não se encontrar uma finalidade inerente à própria lei, que possa ser suficientemente determinada. Nesta teoria, a consideração econômica somente seria possível nos casos em que se pudesse determinar a finalidade de maneira específica e mediante referência à própria lei que se pretende interpretar.

12. Em outra corrente – mais precisamente descrita como um grupo de teorias repleto de dissensos internos – enfatiza-se a dimensão ideal do direito, concebendo-se a legislação de cada tributo como um sistema materialmente consistente. Como a função primária do direito tributário seria a repartição do ônus econômico do tributo com fundamento na igualdade e na capacidade contributiva, a referência a fatos e eventos econômicos seria a regra, devendo a interpretação conforme o direito civil ser tratada como exceção, nos casos em que o contexto da norma o justifique. Nesta teoria, a consideração econômica poderia ser aplicada ainda que não se pudesse identificar uma finalidade imediatamente subjacente à norma interpretada, permitindo-se a adoção de sentidos fundados em argumentos sistemático-teleológicos, mesmo que estes sejam dotados de um grau de abstração mais elevado. Na prática, contudo, o que se observa é que, em geral, também as finalidades utilizadas nesta teoria são invariavelmente imanentes e se sustentam a partir da leitura da lei em seu contexto – ou ao menos assim se pretende sustentar na aplicação da lei.

13. No direito brasileiro, prevalece o entendimento de que o direito tributário seria um direito de sobreposição, que faria remissões conceituais a outras áreas do direito. No entanto, na doutrina e na jurisprudência, encontram-se desvios em relação a tal tese.

14. A doutrina nacional permite-se sistematizar em termos semelhantes à doutrina alemã, tendo-se autores que argumentam estritamente com finalidades imanentes e autores que constroem teorias mais ambiciosas, voltadas à identificação de finalidades sistemáticas. Comparadas à doutrina e à jurisprudência alemãs, as referências às finalidades fiscais são menos refinadas, dotadas de menor grau de especificação, não se tendo o mesmo nível de detalhamento na construção de princípios técnicos em áreas específicas do ordenamento. A consistência material, orientada pela capacidade contributiva, é também um ideal muito mais distante no direito brasileiro.

15. A qualificação, em qualquer caso, segue o sentido da norma interpretada. Se o intérprete conclui que o sentido da lei exige a verificação de um conceito de direito privado, é à luz deste conceito de direito privado que os fatos jurídico-tributários devem ser qualificados. De outro lado, se a norma apresenta um sentido jurídico-tributário próprio, é à luz desse sentido que devem os fatos ser qualificados. Não há, em qualquer caso, a possibilidade de se concluir que a hipótese tributária contém um conceito de direito privado, mas a qualificação deva ser orientada por algum sentido jurídico-tributário.

16. Nenhum sentido da consideração econômica permite que se interpretem as normas tributárias a partir de sua função arrecadatória. Ainda que em momentos incipientes da dogmática tributária se tenha assim sustentado, não se presta a consideração econômica à “justiça dos cofres públicos”. A função arrecadatória não diz absolutamente nada a respeito de como a interpretação da lei tributária deve ser.

4. CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E INTEGRAÇÃO

17. Na integração da norma tributária, a consideração econômica mantém-se, na doutrina alemã, como expressão para que se designe a referência à sua finalidade fiscal. No entanto, para além do debate sobre a existência de uma tal finalidade fiscal e da possibilidade de estruturação do sistema tributário a partir de elementos teleológico-materiais, na discussão sobre integração da norma tributária a consideração econômica demanda referências adicionais aos limites da atividade do intérprete. Do ponto de vista teórico, o dissenso entre a teoria interna e a teoria externa, observado na doutrina alemã, diz respeito à possibilidade e à necessidade de construção

de uma hipótese normativa que atue como um gatilho para que se permita ao intérprete transgredir o sentido possível das palavras.

18. No direito tributário brasileiro, em virtude de vedação expressa à analogia gravosa e de outros argumentos com fundamento em normas constitucionais, evita-se sustentar abertamente a integração da norma tributária, concebendo-se institutos que atuariam meramente na “correta” qualificação dos fatos jurídico-tributários. Promove-se, em tais casos, um progressivo descolamento em relação à hipótese tributária e a seus sentidos normativos, debatendo-se elementos para se afirmar, em abstrato, a “legitimidade” ou a “oponibilidade ao fisco” de dados negócios jurídicos. Em tais debates, a consideração econômica não apresenta qualquer relevância. Notória exceção encontra-se na obra de Ricardo Lobo Torres, que desenvolve seus argumentos de maneira mais transparente, reconhecendo a transgressão do sentido possível das palavras nos casos de “abuso”, tal qual define.

BIBLIOGRAFIA

AARNIO, Aulis, *The Rational as Reasonable: a treatise on legal justification*, Kluwer: Dordrecht, 1987.

_____. *Essays on the Doctrinal Study of Law*, Springer: Dordrecht, 2011.

ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*, São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ADAMS, Maurice; GRIFFITHS, John. “Against ‘comparative method’: explaining similarities and differences”, In: ADAMS, Maurice; BOMHOFF, Jacco. *Practice and Theory in Comparative Law*, Cambridge: Cambridge University Press, 2012.

ALEXY, Robert. *Theorie der juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*, São Paulo: MP Editora, 2006

_____. Hermenêutica jurídica e a questão da textura aberta, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 103, 2008, pp. 458-474.

_____. “Interpretação e Aplicação da Lei Tributária”, In: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no direito tributário brasileiro*, Dissertação de Mestrado, FDUSP, 2014.

Assembleia Nacional Constituinte, Relatório e Anteprojeto da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, Brasília: Senado Federal, 1987.

ATALIBA, Geraldo. Problemas Atuais do Imposto sobre Serviços, *RDP*, n. 27-28, 1984.

_____; GIARDINO, Cléber. ICM e circulação jurídica, *RDA*, n. 144, 1981, pp. 227-233.

_____; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída, *Revista de Direito Tributário*, v. 25/26, 1983.

_____; GIARDINO, Cléber. Pressupostos do Estudo Jurídico do ICM, *Revista de Direito Tributário*, n. 15/16, 1986, pp. 96-114.

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico, *Revista de Direito Tributário*, n. 79, 2001, pp. 163-183.

ÁVILA, Humberto. “Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária”, In: GRUPENMACHER, Betina, *Direito Tributário e o Novo Código Civil*, São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ÁVILA, Humberto. “Regra-matriz versus princípios”, In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.), *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, São Paulo: Quartier Latin, 2008.

- _____. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo, *RDТА*, vol. 29, 2013.
- _____. *Teoria da Igualdade Tributária*, 3ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2015.
- _____. *Teoria dos princípios*, 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018.
- _____. *Constituição, Liberdade e Interpretação*, São Paulo: Malheiros, 2019.
- BÁEZ MORENO, Andrés. *Los negocios fiduciarios em la imposición sobre la renta*, Navarra: Thomson Reuters, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- BALL, Kurt. Zur Typisierungstheorie des Reichsfinanzhofs, *DStZ* 1932.
- BARAK, Ahron. *Purposive Interpretation in Law*, Princeton: Princeton University Press, 2005.
- BARRETO, Paulo Ayres. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2005.
- _____. *Elisão tributária: limites normativos*, Tese de Livre-Docência: FDUSP, 2008.
- _____. “Conceitos constitucionais e competência tributária”, In: Nélida Cristina dos Santos et. al. (coord.), *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*, São Paulo, Saraiva, 2013, pp. 331-343.
- BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*, Tese de Doutorado, PUCSP, 2014.
- BARTH, Rainer. *Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht*, Berlin: Duncker & Humblot, 1996.
- BECKER, Alfredo. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972.
- _____. *Carnaval tributário*. 2ª ed., São Paulo: Lejus, 2004.
- BECKER, Enno. Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1919, *StuW*, No. 36, 1924.
- _____. Zur Rechtsprechung, *StuW*, 1930.
- BEHNISCH, Urs; OPEL, Andrea. Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2008, *ZBJV*, vol. 145, 2009, pp. 503-581.

BEISSE, Heinrich, “O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais Recente Jurisprudência Alemã”, In: MACHADO, Brandão (coord.), *Direito Tributário: Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: Saraiva, 1984.

BELLSTEDT, Christoph. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern*, Berlin: Dr. Erwin Stemmle, 1962.

BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Köln: Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1983.

_____; DESENS, Marc; TAPPE, Henning. *Steuerrecht*, 21ª ed., Heidelberg: C. F. Müller, 2018.

BLUMENSTEIN, Ernst. “Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht”, In: BURCKHARDT, Walther (org.), *Festgabe für Eugen Huber*, Bern: F. Wyss, 1919.

_____. Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht, *ZSR*, n. 52, 1933.

_____. Steuerobjekt und Gesetzesauslegung, *ASA*, n. 7, 1938/1939.

_____. Die Auslegung der Steuergesetze in der schweizerischen Rechtsprechung, *ASA*, n. 8, 1939/1940.

_____. Steuerumgehung und Steuerhinterziehung, *ASA*, n. 14, 1945/1946.

_____; LOCHER, Peter. *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7ª ed., Zurique: Schulthess, 2016.

BONILHA, Paulo Celso. “Alguns Aspectos do Imposto de Circulação de Mercadorias”, In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.), *Direito Tributário*, São Paulo: José Bushatsky Editor, 1969.

BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do I.C.M. e os estabelecimentos autônomos, *RDA*, vol. 103, 1971, pp. 33-48.

BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento tributário e autonomia privada*, São Paulo: Quartier Latin, 2015.

BRANDT, Hans-Jürgen. *Die “Beurteilung von Tatbeständen” im Steuerrecht nach § 1 Abs. 3 des Steueranpassungsgesetzes*, Dissertation: Hamburg, 1967.

BRENNE, Gunther. Der Begriff “Arbeitnehmer” im Steuerrecht, Köln: Tese de Doutorado, 1969.

BRITO, Edvaldo. *Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O planejamento tributário e a lei complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.

BULLA, Symon. Das Verfassungsprinzip der Folgerichtigkeit und seine Auswirkungen auf die Grundrechtsdogmatik, *ZJS* 6/2008.

BYDLINSKI, Franz. *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*, Wien: Springer, 1982.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, 2ª ed., Berlin: Duncker & Humblot, 1982.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Imposto de renda - taxa adicional - orçamento - lei formal e lei material - criação de tributos mediante lei anterior e cobrança por via de autorização orçamentária - mandado de segurança - declaração de inconstitucionalidade, *RDA*, v. 14, 1948, pp. 135-234 (171).

_____. “Imposto de vendas e consignações...”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. I, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963.

_____. “Imposto único sobre carvão mineral...”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. I, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963.

_____. “Causa da Obrigação Tributária”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. I, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963, pp. 289-333.

_____. “Mandado de Segurança: cabimento em matéria tributária...”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. I, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963.

_____. Reforma Tributária – Emenda Constitucional nº 18, *RDA*, vol. 89, 1967.

_____. *Elisão e evasão*, São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 22ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *ICMS*, 17ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 102, 2007, pp. 441-456.

CHIESA, Clélio. Competência para tributar as operações com programa de computador (software), *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, nº 36, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004.

Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, *Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (Anteprojeto)*, São Paulo: FGV, 1965.

CORNU, Laurence. *Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique: les limites imposées par les principes généraux du droit*, Zurich: Schulthess, 2014.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*, São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

_____. “Algumas notas sobre o imposto sobre serviços”. In: ZILVETI, Fernando Aurélio (org.), *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*, São Paulo: IBDT, 2017.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*, São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Princípio da Capacidade Contributiva*, 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012.

CREZELIUS, Georg. Verkappte Analogien in der Finanzrechtsprechung, *StuW*, 1981.

_____. *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung: Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis*, Herne: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1983.

_____. *Steuerrecht II: die einzelnen Steuerarten*, 2ª ed., München: Beck, 1994.

CUNHA, Augusto Carlos Rodrigues da. Federalismo e Grupos de Pressão: os impasses da reforma tributária, *Revista de Direito UPIS*, 2003.

DANZER, Jürgen. *Die Steuerumgehung*, Köln: Peter Deubner Verlag, 1981.

DERZI, Misabel. “A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001”, In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, São Paulo: Dialética, 2001.

DIAS, Daniela Gueiros. *Consequencialismo judicial no direito tributário brasileiro*, Dissertação de Mestrado, FDUSP, 2018.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*, Ed. Obelisco: São Paulo, 1968.

_____. *Elisão e Evasão Fiscal*, 2ª ed., São Paulo: José Bushatsky, 1977.

_____. *Temas Fundamentais de Direito Tributário*, Belém: CEJUP, 1983.

DORNELLES, Francisco. “O Sistema Tributário da Constituição de 1988”, In: *Constituição de 1988: O Brasil 20 anos depois. Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças*, vol. IV, Brasília: Senado Federal, 2008.

DRÜEN, Klaus-Dieter, Über konsistente Rechtsfortbildung - Rechtsmethodische und verfassungsrechtliche Vorgaben am Beispiel des richterrechtlichen Instituts der Betriebsaufspaltung, *GmbHR*, 2005, pp. 69-81.

_____. “§ 4”, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018.

_____. “§ 42”, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018.

_____. Das Unternehmensteuerrecht unter verfassungsrechtlicher Kontrolle, *Die Unternehmensbesteuerung*, 2009.

_____. Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, *StuW*, 2008.

ECKHOFF, Rolf. *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 1999.

ENGISCH, Karl. *Logische Studien zur Gesetzanwendung*, 3ª ed., Heidelberg: Winter, 1963.

_____. *Einführung in das juristische Denken*, 12ª ed., Stuttgart: Verlag W. Kohlhammer, 2018.

ESKRIDGE JR., William. The new textualism and normative canons, *Columbia Law Review*, vol. 113, 2013.

EULAU, Per-Eric. *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Grunderwerbsteuerrecht*, Berlin: Shaker, 2017.

FALCÃO, Amílcar de Araújo, Interpretação e Integração da Lei Tributária, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 40, 1955.

_____. Parecer – Imposto adicional sobre lucros realizados das pessoas jurídicas – capital realizado, *RDA*, vol. 55, 1959, pp. 400-412.

_____. Autonomia dos Governos Locais em matéria tributária, *RDA*, v. 47, 1957.

_____. *Fato gerador da obrigação tributária*, 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

FEITOSA, Raymundo Juliano Rêgo. *Finanças públicas e tributação na constituinte: 1987/1988*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2003.

FELLMETH, Janina. *Das lohnsteuerrechtliche Abgrenzungsmerkmal des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Arbeitgeberinteresses*, München: Herbert Utz Verlag, 2016.

FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Direito, Retórica e Comunicação*, São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 2018.

_____. Abuso de direito, abuso de forma, fraude à lei e elisão tributária, *RFDT*, n. 16, 2018, pp. 9-21.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Por uma Ciência Prática do Direito Tributário*, São Paulo: Quartier Latin, 2016.

FISCHER, Peter. Steuergesetz und Richterliche Wertung, *StuW*, 1979.

_____. “Auslegungsziele und Verfassung”, In: LANG, Joachim (org.), *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, Köln: Otto Schmidt, 1995, pp. 187-212.

_____. “§ 42”, In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018.

FLUME, Werner. “Richterrecht im Steuerrecht”. In: THOMA, Gerhard, et. al. (org.), *Steuerberater-Jahrbuch 1964/1965*, Köln: Otto Schmidt, 1964.

_____. “Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenztatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis”. In: THOMA, Gerhard, et. al. (org.), *Steuerberater-Jahrbuch 1967/1968*, Köln: Otto Schmidt, 1969.

_____. *Steuerwesen und Rechtsordnung*, Köln: Otto Schmidt, 1986.

FOLLONI, André. *Clareiras e caminhos do Direito Tributário: crítica da ciência do direito tributário a partir da obra de José Souto Maior Borges*, Tese de Doutorado, Universidade Federal do Paraná, 2011.

_____. “Planejamento tributário e norma antielisiva no Direito brasileiro”, In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.), *Planejamento Tributário*, São Paulo: Malheiros, 2016.

FOSSATI, Gustavo. *Planejamento Tributário e Interpretação Econômica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

GASSNER, Wolfgang. *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze. Kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts*, Wien: Anton Orac, 1972.

GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração de Negócios Jurídicos*, São Paulo: Saraiva, 2013.

GODOI, Marciano Seabra de. A figura da fraude à lei tributária prevista no parágrafo único do art.116 do Código Tributário Nacional, *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 68, 2001, pp. 101-123.

_____. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a curiosa diferença de tratamento tributário no transporte de passageiros por vias aérea e terrestre, *Revista Estudos Institucionais*, Vol. 2, 1, 2016, pp. 443-466.

_____; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. “O direito tributário interpretado pelo STJ – análise dos argumentos que fundamentam a exigência das contribuições ao SESC e ao SENAC das empresas prestadoras de serviços”, In: *Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI*, São Paulo, 2009, pp. 7607-7628.

_____; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. “Interpretação e aplicação da lei tributária”, In: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010.

GOTTSCHESKY, Hella Isis. *Dever de consistência legislativa e sua aplicação no direito tributário*, Tese de Doutorado, UFRGS, 2016.

GRAU, Eros Roberto. *Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____. *Ensaio e discurso sobre a interpretação e a aplicação do direito*, 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. “ICMS – transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa”. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.), *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*, São Paulo: IASP, 2015.

_____. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GUASTINI, Riccardo. *Le fonti del diritto e l'interpretazione*, Milano: Giuffrè, 1993.

_____. “Juristenrecht: Inventing Rights, Obligations, and Powers”, In: BELTRÁN, Jordi Ferrer et. al., *Neutrality and Theory of Law*, Springer, 2013.

_____. *Interpretar y argumentar*, MEDINA, Silvina Álvarez (trad.), Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.

HAAGE, Jaap. “Comparative Law as Method and the Method of Comparative Law”, In: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk. (eds.), *The Method and Culture of Comparative Law*, Oxford: Hart Publishing, 2014

HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária*, trad. MACHADO, Brandão, São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

HELMSCHROTT, Harald. *Leasinggeschäfte in der Handels- und Steuerbilanz*, Wiesbaden: Springer, 1997.

HENSEL, Albert. *Steuerrecht*, Berlin: Verlag Julius Springer, 1924.

_____. *Steuerrecht*, 3ª ed., Berlin: Springer, 1933.

_____. „Zur Dogmatik des Begriffs der „Steuerumgehung““, In: KRÜGER, Paul (org.), *Bonner Festgabe für Ernst Zittelmann*, München: Duncker & Humblot, 1923.

_____. Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung im öffentlichen Recht, *VVDStRL* 3, 1927.

HEUERMANN, Bernd. Vermieten als unangemessenes Gestalten durch gegenläufige Rechtsgeschäfte auf der Nutzungsebene, *StuW*, 2004.

HERMENNS, Hanna, HEY, Johanna. Prinzipien im Steuerrecht, *Ad legendum* 4/2015, pp. 281-283.

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

_____. Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht, *StuW* 2/2008.

_____. Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmensteuerrecht, *DStR* 50, 2009.

HIDIEN, Jürgen. *Der bundesstaatliche Finanzausgleich in Deutschland: geschichtliche und staatsrechtliche Grundlagen*, Baden: Nomos, 1999.

_____. “§ 106”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004.

HÖHN, Ernst. Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, *StR*, n. 18, 1963, pp. 387-405.

_____. Steuerumgehung und rechtsstaatliche Besteuerung, *ASA*, n. 46, vol. 4, 1977, pp. 145-165.

_____. “Evasão do Imposto e Tributação segundo os Princípios do Estado de Direito”, In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 282-301.

HÖPFNER, Clemens. *Die systemkonforme Auslegung*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2008.

HUSA, Jaakko. “Research Designs of Comparative Law—Methodology or Heuristics?” In: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk. (eds.), *The Method and Culture of Comparative Law*, Oxford: Hart Publishing, 2014.

HÜTTEMANN, Rainer. Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung, *DStR* 2015.

JARACH, Dino. “Hermenêutica no direito tributário”, In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. et al. *Interpretação no direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1975.

_____. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

KAUFMANN, Arthur. *Analogie und “Natur der Sache”*, 2ª ed., Heidelberg: Müller, 1982.

KELSEN, Hans, *Teoria Pura do Direito*, trad. João Baptista Machado, São Paulo, Martins Fontes, 1985.

KIRCHHOF, Paul. “Die Steuern”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. V, 3ª ed., Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2007.

_____. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010.

KLATT, Mathias. *Theorie der Wortlautgrenze*, Baden-Baden: Nomos, 2004

_____. “Die Wortlautgrenze”, In: DE LERCH, Kent (ed.), *Recht verhandeln: Argumentieren, Begründen und Entscheiden im Diskurs des Rechts*, Berlin: De Gruyter, 2005.

_____. “Argumentação jurídica e devido processo legal”, In: TOLEDO, Cláudia (org.). *O pensamento de Robert Alexy como sistema*, Rio de Janeiro: Forense, 2017.

KRIELE, Martin. *Theorie der Rechtsgewinnung*, Berlin: Duncker & Humblot, 1976.

KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Steuerrecht*, München: C. H. Beck, 1973.

_____. “§ 42”, In: Tipke/Kruse. *AO/FGO Kommentar*, 14ª ed. Köln: Otto Schmidt.

LANG, Joachim. *Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, Köln: Otto Schmidt, 1988.

LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª ed., Berlin: Springer, 1991.

LATORRACA, Nilton. *Legislação Tributária*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 1985.

LEAL, Fernando; JORDÃO, Eduardo. Quando a tradução também importa: problemas linguísticos de direito comparado, *Direitos Fundamentais & Justiça*, ano 8, nº 29, 2014, pp. 86-104.

LEAL, Victor Nunes. Leis Complementares da Constituição, *RDA*, vol. 7, 1947, pp. 379-394.

LEÃO, Martha Toríbio. *O direito fundamental de economizar tributos*, São Paulo: Malheiros, 2019.

_____; DIAS, Daniela Gueiros. O conceito constitucional de serviço e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, *RDTA*, vol. 41, 2019, pp. 296-317.

LEHNER, Moris. “Considerações Econômicas e Tributação conforme a Capacidade Contributiva”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.), *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, São Paulo: Dialética, 1998, pp. 143-154.

LEISNER, Walter. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung*, Berlin: Duncker & Humblot, 1970.

LEMMENS, Koen. “Comparative law as an act of modesty: a pragmatic and realistic approach to comparative legal scholarship”, In: ADAMS, Maurice; BOMHOFF, Jacco. *Practice and Theory in Comparative Law*, Cambridge: Cambridge University Press, 2012.

LEUKEFELD, Robert. *Das Konzept der Substanz im Steuerrecht*, Hamburg: Verlag Dr. Kovac, 2018.

LOCHER, Peter. *Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht*, Verlag Stämpfli & Cie AG: Bern, 1983.

_____. Rechtsmissbrauchüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, *ASA*, n. 75, 2005/2006, pp. 675-770.

_____. Abschied von der “Steuerumgehung”, *ASA*, vol. 87, n. 4, 2018, pp. 159-178.

LUKIC, Melina. *Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*, Curitiba: Juruá, 2014.

LUQUI, Juan Carlo. O Projeto de Código Tributário Nacional do Brasil, *RDA*, v. 44, 1956.

MACEDO, Alberto. “ISS - O Conceito Econômico de Serviços Já Foi Juridicizado Há Tempos Também pelo Direito Privado”. In: *XII Congresso Nacional de Estudos Tributários - Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo*, São Paulo: Editora Noeses, 2015, pp. 71-79.

MACHADO, Brandão. “Prefácio do tradutor”. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária*, São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

_____. “Prefácio”, In: FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Imunidade Tributária*, Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 22ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*, São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “50 anos do CTN”, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, et. al. (org.), *CTN: 50 anos com eficácia de lei complementar*, São Paulo: Fecomércio, 2017, pp. 13-28.

_____; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. ICMS. Transferência de mercadorias entre estabelecimentos..., *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 219, 2013, p. 133.

MATOS, Francisco de Sousa. A interpretação da lei tributária e a analogia, *RDA*, v. 21, 1950, pp. 14-23.

MAUNZ, Theodor. Die steuerrechtliche Typenlehre, *ZAKDR*, Nr. 3, 1937, pp. 680-683.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*, 4ª ed., São Paulo: RT, 1981.

MELO, José Eduardo Soares de. “Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104”, In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*, São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *ICMS – Teoria e Prática*, São Paulo: Dialética, 11ª ed., 2009.

MEYER, André. *Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem*, Köln: Otto Schmidt, 2013.

MICHAELS, Ralf. “The Functional Method of Comparative Law”, in: REIMANN, Mathias; ZIMMERMANN, Reinhard (eds.), *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford: Oxford University Press, 2008.

Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954.

MÖLLERS, Thomas. *Juristische Methodenlehre*, München: Beck, 2017.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre indústrias e profissões*, São Paulo: Max Limonad, 1963.

_____. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

_____; et al. *Interpretação no direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1975.

MÖSSNER, Jörg Manfred. “Why and how to compare tax law”, In: SACCHETTO, Claudio; BARASSI, Marco, *Introduction to comparative tax law*, Torino: Rubbettino Editore, 2008, pp. 13-26.

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

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O direito tributário e suas relações com outras disciplinas, *RDA*, vol. 37, 1954.

_____. Notas sobre o novo Sistema Tributário, *Revista Fisco e Contribuinte*, julho de 1967.

_____. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, 2ª ed., São Paulo: José Bushatsky, 1974.

_____. “Rubens Gomes de Sousa – trinta anos amigo e companheiro”. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (org.). *Estudos tributários em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa*, São Paulo: Resenha Tributária, 1974, pp. 7-10.

_____. “Poder Tributário. Conceito de Direito Tributário. Autonomia. Relações com outros Ramos do Direito”, In: ZILVETI, Fernando Aurélio (org.), *Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: IBDT, 2019.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Planejamento Tributário – Elisão e evasão fiscal – Norma antielisão e norma antievasão”, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

_____; MATOS, Gustavo Martini de; BOZZA, Fábio Piovesan. “Interpretação e Integração da Lei Tributária”, In: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010.

ORÜCÜ, Esin. “Methodology of Comparative Law” In: SMITS, Jan (ed.), *Elgar Encyclopedia of Comparative Law*, Cheltenham: Edward Elgar, 2006.

OSTERLOH, Lerke. *Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze*, Baden: Nomos, 1992.

PALMER, Vernon Valentine. From Lerotholi to Lando: Some Examples of Comparative Law Methodology, *American Journal of Comparative Law*, vol. 53, 2005.

PASCHEN, Uwe. *Steuerumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht*, Wiesbaden: Springer, 2001.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições no sistema tributário brasileiro*, 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019.

PECZENIK, Alexander. *On Law and Reason*, New York: Springer, 2008.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de direito civil, v. 3, 12ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005.

PIDUCH, Erwin Adolf. *Finanzverfassung und Steuerreformen*, Köln: Otto Schmidt, 1964.

POLIZELLI, Victor Borges; ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos. O problema do tratamento tributário dos contratos atípicos da economia digital: tipicidade econômica e fracionamento de contratos, *RDIA*, vol. 39, 2018, pp. 456-486.

RADBRUCH, Gustav. *Rechtsphilosophie*, 2ª ed., Heidelberg: C. F. Müller, 2011.

RAMOS, José Nabantino. O conceito de circulação, *RDP*, n. 2, 1967.

RAUBER, Jochen. *Strukturwandel als Prinzipienwandel*, Berlin: Springer, 2018.

RAZ, Joseph. *Between Authority and Interpretation: on the theory of law and practical reason*, Nova York: Oxford University Press, 2009.

REIMER, Ekkehart, “Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung”. In: GEHLEN, Boris; SCHORKOPF, Frank (org.), *Demokratie und Wirtschaft: Eine interdisziplinäre Herausforderung*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2013.

_____; WALDHOFF, Christian. “Steuerrechtliche Systembildung und Steuerverfassungsrecht in der Entstehungszeit des modernen Steuerrechts in Deutschland”, In: REIMER, Ekkehart; WALDHOFF, Christian (org.). *Albert Hensel: System des Familiensteuerrechts und andere Schriften*, Köln: Otto Schmidt, 2000.

REIMER, Franz. *Verfassungsprinzipien: ein Normtyp im Grundgesetz*, Berlin: Duncker & Humblot, 2001.

REYMOND, Jacques-André. Von der fiskalischen zur moralischen Betrachtungsweise, *ASA*, n. 60, 1991/1992.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

_____. *Temas de Direito Constitucional Tributário*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

_____. A base de cálculo do ICMS em operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 227, 2014, pp. 102-114.

_____. A importância da realidade econômica na interpretação do Direito Tributário, *RFDT*, ano 17, n. 98, 2019, pp. 31-48.

ROCHA, Sérgio André, *Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

RODI, Michael. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem*, München: Beck, 1994.

RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *El fraude a la ley tributaria a examen: Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Navarra: Thomson Aranzadi, 2006.

_____; SEITZ, Georg. El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española com ayuda de la experiencia alemana), *Estudios Financieros*, n. 53/2004.

SACCO, Rodolfo. Legal Formants: A Dynamic Approach to Comparative Law, *American Journal of Comparative Law*, vol. 39, n. 1, 1991.

SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. *A Interpretação Econômica do Direito Tributário*, Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2010.

SASSE, Christoph. Die verfassungsrechtliche Problematik von Steuerreformen, *AöR* 85, 1960, pp. 423-456.

SCALIA, Antonin; GARNER, Brian. *Reading Law: the interpretation of legal texts*, St. Paul: Thomson West, 2012.

SCHAUMBURG, Harald. *Internationales Steuerrecht*, 4ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2017.

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

SCHLESINGER, Rudolf Berthold. The Past and Future of Comparative Law, *American Journal of Comparative Law*, vol. 43, 1995.

SCHMITT, Michael. *Der Reichsfinanzhof und seine Rechtsprechung in steuerlichen Angelegenheiten jüdischer Bürger 1933 – 1945*, Münster: Münsterscher Verlag, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. “Discriminação de competências e competência residual”, In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.), *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*, São Paulo: Dialética, 1998, pp. 82-115.

_____. “Fato gerador da obrigação tributária”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*, vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

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

_____. “O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica”, In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.), *Controvérsias jurídico-contábeis: (aproximações e distanciamentos)*, São Paulo: Dialética, 2010, pp. 241-264.

_____. “O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica”. In: ELALI, André (org.), *Direito corporativo: temas atuais*, 2013.

_____. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019.

SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010.

_____. “Germany”, In: AULT, Hugh; ARNOLD, Brian (ed.). *Comparative Income Taxation: a structural analysis*, 2ª ed., Alphen aan den Rijn: Kluwer, 2004.

SEILER, Markus. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance*, Wien: Linde Verlag, 2016.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Interpretação e Integração da Norma Tributária, *Revista da EMERJ*, v. 13, nº 52, 2010.

SOUSA, Rubens Gomes de. O Sistema Tributário Federal, *RDA*, v. 72, 1963.

_____. O imposto sobre vendas e consignações..., *RDA*, vol. 90, 1967.

_____. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SULLIVAN, Ruth. *Statutory interpretation*, 2ª ed., Toronto: Irwin Law, 2007.

TAKANO, Caio Augusto; PRZEPIORKA, Michell. “A mutação do conceito de serviço na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”, In: BUISSA, Leonardo et. al. (org.), *Direito e Finanças Públicas nos 30 anos da Constituição*, vol. 8, Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018, pp. 135-156.

TAPPE, Henning. *Die Begründung von Steuergesetzen*, Münster: Tese de livre-docência, 2012.

_____; WERNSMANN, Rainer. *Öffentliches Finanzrecht*, Heidelberg: C. F. Müller, 2015.

TEODOROVICZ, Jeferson. *História Disciplinar Do Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TIPKE, Klaus. Steuerrecht – Chaos, Konglomerat, oder System?, *StuW*, 1971.

- _____. *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, Köln: Otto Schmidt, 1981.
- _____. *Die Steuerrechtsordnung*, t. I, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2000.
- _____. *Die Steuerrechtsordnung*, t. II, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2003.
- _____. *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2012.
- _____. ; LANG, Joachim, *Steuerrecht*, 23ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018.
- TOMKOWSKI, Fábio Goulart. Planejamento tributário: a fraude à lei no direito tributário brasileiro, *RDTA*, v. 37, pp. 144-164, 2017.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas Constitucionais Tributários*, Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- _____. *Os direitos humanos e a tributação*, Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- _____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- _____. O princípio da tipicidade no direito tributário, *RDA*, vol. 235, 2004.
- _____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. II, Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- _____. “Interpretação e aplicação da lei tributária”, In: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010.
- _____. *Planejamento Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Elsevier, 2013.
- TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*, São Paulo: RT, 2003.
- VALCKE, Catherine. “Reflections on comparative law methodology – getting inside contract law”, ”, In: ADAMS, Maurice; BOMHOFF, Jacco. *Practice and Theory in Comparative Law*, Cambridge: Cambridge University Press, 2012.
- VALLENDER, Klaus. *Die Auslegung des Steuerrechts: unter besonderer Berücksichtigung der Aktienübertragung auf Holdinggesellschaften*, 2. Ed., Bern: Haupt, 1988.
- VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde *Planejamento e Políticas Públicas*, n. 15, 1997, pp. 13-18.
- _____. O sistema tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80?, *Pesquisa e Planejamento Econômico*, vol. 11, n. 1, 1981.
- VOGEL, Klaus. *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm*, Frankfurt/Berlin: Alfred Mezner Verlag, 1965.

_____. Zur Konkurrenz zwischen Bundes- und Landessteuerrecht nach dem Grundgesetz, *StuW*, 1971, pp. 308-316.

_____. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW*, Nr. 2, 1977.

_____. Die Besonderheit des Steuerrechts, *DSiZ*, Nr. 1-2/A, 1977, pp. 5-12.

_____. Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht, *StuW*, Nr. 62, 1985.

_____. “Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht”, In: FRIAUF, Karl Heinrich (org.), *Steuerrecht und Verfassungsrecht*, Köln: Otto Schmidt, 1989.

_____. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. IV, Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 1990.

_____; WALDHOFF, Christian. *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts*, Heidelberg: C. F. Müller, 1999.

_____; WALDHOFF, Christian. “Vorbemerkungen zu Art. 104a-115”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004.

_____; WALTER, Christian. “§ 105”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004.

WACKE, Gerhard. *Das Finanzwesen der Bundesrepublik*, Tübingen: J. C. B. Mohr, 1950.

WALDHOFF, Christian. *Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland-Schweiz*, Munique: Verlag Beck, 1997.

_____. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. V, 3^a ed., Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2007.

_____. “Die ‘andere Seite’ des Steuerverfassungsrechts” In: SCHÖN, Wolfgang; BECK, Karin (ed.), *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts*, Berlin-Heidelberg: Springer, 2009, pp. 125-160.

WALDRON, Jeremy, “Clarity, Thoughtfulness, and the Rule of Law”, in: KEIL, Geert; POSCHER, Ralf (ed.), *Vagueness and Law: philosophical and legal perspectives*, Oxford: Oxford University Press, 2016.

WALZ, Rainer. *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, Heidelberg: Decker’s Verlag, 1980.

WANK, Rolf. *Die Auslegung von Gesetzen*, München: Beck, 2006.

WEBER-GRELLET, Heinrich. Auf den Schultern von Larenz - Demokratisch-rechtsstaatliche Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht, *DStR* 1991.

_____. *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Köln: Otto Schmidt, 2001.

WENDT, Michael. “§ 42 AO vor dem Hintergrund der Rechtsprechung”, ”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010.

WENNRICH, Eberhard. *Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht*, Dissertation: Köln, 1962.

WERNSMANN, Rainer. “§ 4”, In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018.

WIENGARTEN, Philipp-Alexander. *Auslegung des verfassungsrechtlichen Verkehrsteuerbegriffs am Beispiel des Luftverkehrsteuergesetzes (LuftVStG)*, Berlin: Duncker & Humblot, 2014.

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

YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos: planejamento tributário à luz do abuso do direito e da fraude à lei*, São Paulo: Ed. Lex, 2005.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *A capacidade contributiva: uma condição de cidadania*, Dissertação de Mestrado, FDUSP, 2002.

_____. *A evolução histórica da teoria da tributação*, São Paulo: Saraiva, 2017.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Juristische Methodenlehre*, 11^a ed., München: Beck, 2012.