

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ
ESCOLA DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

DOUGLAS RAMOS VOSGERAU

A NORMA TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO PARA O DESENVOLVIMENTO

**CURITIBA
2015**

DOUGLAS RAMOS VOSGERAU

A NORMA TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO PARA O DESENVOLVIMENTO

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Oksandro Osdival Gonçalves.

CURITIBA

2015

DOUGLAS RAMOS VOGERAU

A NORMA TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO PARA O DESENVOLVIMENTO

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre.

Comissão Examinadora

Prof. Dr. Oksandro Osdival Gonçalves

Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC/PR

Prof. Dr. André Parmo Folloni

Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC/PR

Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC/RS

AGRADECIMENTOS

Sem dúvida alguma, se pude chegar nesse momento, foi em grande parte pelo incentivo, ajuda, orientação e compreensão de algumas pessoas.

Na esfera pessoal, quatro pessoas devem necessariamente ser mencionadas. Minha mãe, Dilmeire, por ter me incentivado não somente durante o mestrado, mas durante toda a minha vida, a sempre buscar o conhecimento, em todas as áreas, e por ter me mostrado como o estudo e a cultura são importantes na vida de uma pessoa. Meu pai, Douglas, por ter não só me mostrado, mas por ter também me dado o exemplo, de como o esforço, a dedicação e o respeito são valores inestimáveis e essenciais tanto para a vida pessoal, quanto para o sucesso profissional. Minha irmã, Tathy, por sempre ter me incentivado a me esforçar em conciliar o mundo acadêmico com o profissional (nesse ponto, também devo mais um agradecimento à minha mãe) e ter me ajudado em todas as situações da vida e do mestrado. Minha esposa, Isabella, por toda a compreensão nos períodos mais difíceis e complicados do mestrado, bem como por ter me levantado ou até mesmo policiado nos exatos momentos em que esse auxílio era necessário. Devo ainda agradecer, conjuntamente, aos meu pais por terem me proporcionado todas as possibilidades relacionadas ao estudo e cultura que alguém poderia sonhar, com as quais ainda foram capazes de conciliar as doses certas de exigência e carinho que cada uma demandava.

Isso não significa que não existam vários outros conhecidos e amigos que tenham estado presentes na minha vida pessoal, de alguma forma, durante o período do mestrado e a quem eu devo agradecimentos, contudo, até mesmo para que os agradecimentos não se tornem demasiadamente longos, optei por citar os nomes daqueles que estiveram mais próximos do meu dia-a-dia.

No âmbito acadêmico, agradeço a todos os professores da Pontifícia Universidade Católica do Paraná que se dispuseram a me orientar e que, muitas vezes, com simples palavras foram capazes de mudar completamente o rumo do meu pensamento. Os nomes de alguns deles devem ser mencionados. Primeiramente, meu orientador, Prof. Dr. Oksandro Gonçalves, que soube me guiar e me recolocar no caminho quando isso foi necessário. Suas colocações pontuais foram de suma importância para a coerência e evolução do trabalho. Prof. Dr. André Folloni, que foi responsável por me auxiliar em grande parte do meu trabalho por

meio de suas aulas e de seus textos. Prof.^a. Dar. Helene Sivini Ferreira e Prof. Dr. Carlos Frederico Marés de Souza Filho, que apesar das grandes divergências de pensamento, foram capazes de me mostrar que há inúmeras formas de pensamento e culturas no mundo, e que todas elas são válidas e todas têm algo a contribuir, por mais diferentes que sejam.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo verificar como a norma tributária, com o auxílio da análise econômica do direito, pode ser um instrumento do desenvolvimento nacional. A essência do estudo está relacionada ao fato que o sistema tributário, caso utilizado de forma inadequada ou ineficiente, pode prejudicar seriamente o desenvolvimento nacional. Para isso, partiu-se da hipótese que somente o estudo interdisciplinar e complexo do Direito Tributário, realizado de forma vinculada a outras áreas do direito e a outras ciências, seria capaz de analisar adequadamente todos os aspectos essenciais da realidade brasileira, e, conseqüentemente, induzir o desenvolvimento nacional. A fim de auxiliar esse estudo, a análise econômica do direito se apresentaria como uma das ferramentas que pode e deve ser utilizada pelo Direito Tributário. No primeiro tópico demonstra-se como estudo do Direito Tributário baseado quase exclusivamente na norma posta foi essencial para o desenvolvimento da disciplina, contudo, após a promulgação da Constituição Federal de 1988, parece ter chegado o momento da aproximação do Direito Tributário das demais áreas do direito e das outras ciências. No segundo tópico analisa-se a relação do Direito Tributário com a Ciência da Complexidade, o que justifica o estudo interdisciplinar da matéria. Por fim, o estudo demonstra que a análise econômica do direito pode ser uma das ferramentas que permitirá o estudo interdisciplinar do Direito Tributário bem como a possibilidade do uso do tributo como instrumento indutor do desenvolvimento nacional, sempre tendo-se em vista os objetivos da República, previstos no art. 3º da Constituição Federal.

Palavras-chave: Direito Tributário. Complexidade. Interdisciplinaridade. Análise Econômica do Direito. Desenvolvimento.

ABSTRACT

This study aims to determine how Tax Law, supported by Economic Analysis of Law, can be an instrument of national development. The study's essentiality is related to the fact that the tax system, if used inappropriately or inefficiently, can seriously affect national development. For this, a hypothesis that only the interdisciplinary study and complex Tax Law, held way linked to other areas of law and the other sciences, would be able to properly analyze all essential aspects of Brazilian reality, and consequently, induce national development was elaborated. In order to assist this study, the economic analysis of law would appear as one of the tools that can and should be used by the Tax Law. At first, It is demonstrated how the study of Tax Law, based almost exclusively on formal aspects of law, was essential for the development of the discipline, however, after the promulgation of the Constitution of 1988, It seems to have reached the moment of approach of Tax Law and other areas of Law and other sciences. In the second topic, the relationship between Tax Law and the Science of Complexity was analyzed, what justifies the interdisciplinary study of the matter. Finally, the study shows that the Economic Analysis of Law may be one of the tools that will allow the interdisciplinary study of the Tax Law, as well as the use of taxes as an instrument of national development, always keeping in view the objectives of the Republic, provided for in art. 3 of the Federal Constitution.

Keywords: Tax Law. Complexity. Interdisciplinary. Economic Analysis of Law. Development.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Gráfico 1 – Demanda	68
Gráfico 2 – Oferta	68
Gráfico 3 – Oferta X Demanda	69
Gráfico 4 – Oferta após instituição de imposto sobre a venda - 1	70
Gráfico 5 – Oferta após instituição de imposto sobre a venda - 2	71
 Quadro 1 – Medidas tomadas para aumentar a arrecadação.....	18
Quadro 2 – Disciplinas relacionadas à Constituição Financeira	51
Quadro 3 – Disciplinas relacionadas ao Sistema Tributário Nacional.....	51

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Benefícios concedidos	90
Tabela 2 – Participação percentual das Regiões no PIB de 2002 -2010.....	92
Tabela 3 – Impactos Regionais da Implantação e Operação de Projetos	93
Tabela 4 – Participação percentual das regiões na arrecadação do ICMS	94

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
2 O ESTUDO DO DIREITO TRIBUTÁRIO	14
2.1 FORMAÇÃO HISTÓRICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO NA EUROPA.....	18
2.2 FORMAÇÃO HISTÓRICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL.....	24
2.3 O DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO APÓS A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	32
3 DIREITO, INTERDISCIPLINARIEDADE E COMPLEXIDADE.....	37
3.1 A NECESSIDADE DE SE REPENSAR O DIREITO COMO CIÊNCIA SIMPLESMENTE DESCRITIVA	37
3.2 A COMPLEXIDADE E O DIREITO TRIBUTÁRIO	42
3.3 A NOVA VISÃO COMPLEXA E INTERDISCIPLINAR DO DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO	49
3.3.1 Direito Tributário, Financeiro e a Filosofia.....	52
3.3.2 Direito Tributário, Financeiro e a Ciência das Finanças.....	53
3.3.3 Direito Tributário, Financeiro e a Economia	54
4 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	57
4.1 POSTULADOS PRÉVIOS À APLICAÇÃO DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO	59
4.2 CRÍTICA À ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO	65
4.3 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E O MERCADO	67
4.4 DIREITO TRIBUTÁRIO E DESENVOLVIMENTO	75
4.5 AS POSSIBILIDADES DE UTILIZAÇÃO DA AED NO DIREITO TRIBUTÁRIO .	79
4.5.1 Extrafiscalidade, Neutralidade fiscal e AED.....	79
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	96
REFERÊNCIAS.....	99

1 INTRODUÇÃO

O estudo reducionista do Direito Tributário, ainda amplamente dominante na doutrina nacional, analisa exaustiva e unicamente o conjunto de normas que disciplina a instituição a arrecadação de tributos.

Contudo, em razão da complexidade do direito e da sociedade contemporâneos, o estudo do Direito Tributário não pode mais ser realizado de forma completamente desvinculada das demais áreas do direito, tal como o Direito Financeiro, bem como não pode continuar desvinculado das outras ciências, como a Economia.

Assim, os atuais estudos da complexidade, pautados na interdisciplinaridade das ciências, quando relacionados com o Direito Tributário, exigem que não se analise somente a instituição e a arrecadação dos tributos, mas também a aplicação desses recursos pelo poder público. Por outro lado, também passa a ser absolutamente necessária a análise dos impactos da instituição dos tributos e da correta aplicação das receitas tributárias na sociedade.

A teoria jurídica tradicional, usualmente, se preocupa com definições e conceitos de institutos jurídicos, os quais, muitas vezes, não são suficientes para que se possa compreender adequadamente as frequentes mudanças da realidade social. Desta forma, para que essa nova Ciência do Direito Tributário no Brasil possa ser devidamente estudada, novas ferramentas também são necessárias.

No Direito Tributário, a análise econômica da tributação pode ter um papel essencial como uma dessas novas ferramentas. Destaca-se desde já que essa não deve ser a única ferramenta no novo estudo do Direito Tributário, mas, sem dúvida alguma, a sua utilização parece ser necessária.

Ora, as receitas tributárias são a principal forma de financiamento do Estado e, se de um lado, o Estado deve ser eficiente, cumprindo seus objetivos e funções dispostos na Constituição Federal com o mínimo de efeitos nocivos para a sociedade e economia, de outro, deve agir para que a renda seja distribuída de forma mais equitativa possível, especialmente em razão das falhas existentes no mercado.

Portanto, o estudo da tributação de forma complexa e interdisciplinar também tem relação direta com a possibilidade de intervenção do Estado na economia e com o desenvolvimento. Esse estudo deve sempre ser realizado tanto sob a perspectiva

econômica, quanto sob a perspectiva jurídica, sendo a análise econômica do direito uma importante ferramenta para o jurista.

Somente o estudo interdisciplinar e complexo do Direito Tributário, realizado de forma vinculada a outras áreas do direito e a outras ciências, como a economia, seria capaz de analisar adequadamente todos os aspectos essenciais da realidade brasileira, atendendo aos objetivos da república, previstos no art. 3º da Constituição Federal e, conseqüentemente, visando o desenvolvimento nacional. A fim de auxiliar esse estudo, a análise econômica do direito se apresenta como uma das ferramentas a que deve ser utilizada pelo Direito Tributário.

Buscando a confirmação da hipótese acima, adotou-se como objetivo geral verificar como a norma tributária, com o auxílio da análise econômica do direito, pode ser um instrumento do desenvolvimento nacional. Como objetivos específicos, foram estabelecidos: (i) demonstrar como vem sendo realizado o estudo do Direito Tributário completamente desvinculado do Direito Financeiro, de forma reducionista; (ii) demonstrar a necessidade de uma nova forma de estudo do Direito Tributário: interdisciplinar e de forma complexa; e (iii) apresentar a análise econômica do direito como uma das ferramentas que poderia auxiliar o estudo do Direito Tributário contemporâneo.

No que se refere à metodologia utilizada, fez-se uso do método de abordagem dedutivo e do método de procedimento monográfico, com o emprego de técnicas de pesquisa bibliográfica e documental.

Para alcançar os objetivos propostos, a dissertação foi estruturada em três capítulos.

No primeiro, demonstrou-se como se deu a formação da disciplina do Direito Tributário na Europa, passando-se pela sua relação com o Direito Financeiro e com a Ciência das Finanças, de acordo com as diversas linhas de estudo que existiam desde o início do século XX. Posteriormente, foi analisada a formação do Direito Tributário no Brasil, quando se verificou que os estudos eram elaborados de forma redutora, pois eram focados em questões formais e de linguagem, o que foi muito influenciado pelo ambiente político do país até a década de 1980. Contudo, após a promulgação da Constituição Federal de 1988, o debate tributário deixa de ser um debate meramente formal. Novos aspectos devem ser analisados, como os motivos da instituição dos tributos, os seus reais efeitos na sociedade e a sua correta

destinação, quando chega o momento da aproximação do Direito Tributário das demais áreas do direito e das outras ciências.

Em razão disso, no segundo capítulo da dissertação, demonstra-se que, diante da nova realidade política e social do país, deve-se repensar a forma de estudo do Direito Tributário, a fim que a disciplina possa acompanhar a realidade e efetivamente cumprir o que lhe foi atribuído nos objetivos da República, previstos no art. 3º da Constituição Federal. Para que isso possa se tornar realidade, é necessário que o Direito Tributário seja estudado de forma interdisciplinar e complexa, ou seja, que esteja aberto para trocas com os outros ramos do direito e as outras ciências, pois somente assim poderá oferecer respostas à complexidade da realidade social.

Por fim, no terceiro capítulo, verifica-se que, para que esse estudo complexo e interdisciplinar seja realizado, novas ferramentas também passam a ser necessárias, apresentando-se a análise econômica do direito (*Law & Economics*), cujo objetivo é propor a solução de problemas jurídicos e falhas de mercado, utilizando conhecimentos da Economia. Verifica-se que, com o auxílio dessa ferramenta, a norma tributária pode deixar de ser vista simplesmente como causadora de ineficiência e pode induzir o desenvolvimento, este visto de forma ampla e contemplando tanto o seu aspecto econômico, quanto político, social e ambiental, o que se verifica até mesmo a partir de exemplos concretos.

2 O ESTUDO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A existência do Estado pressupõe a necessidade de recursos financeiros para que seja possível a sua manutenção (SCHOUERI, 2013, p. 19). Assim, os tributos nascem como uma forma de financiamento do Estado, tendo sua forma de arrecadação evoluído constantemente durante a história da humanidade.

Na antiguidade, os homens livres não se sujeitavam ao pagamento de tributos, pois, naquela época, era extremamente comum a apropriação do patrimônio do vencido pelo vencedor das guerras. De fato, o vencedor adquiria poder até mesmo sobre a vida do vencido, tomando a propriedade de todos os seus bens (VANONI, 1952, p. 15-16).

Quando o vencedor não era capaz de tomar posse de todos os bens do vencido, confiava os bens, que eram seus por direito de conquista, ao próprio vencido, exigindo-lhe uma prestação periódica (tributo) pela sua utilização (LAUFENBURGER, 1959, p. 19). Assim, na antiguidade, essa era a principal forma de financiamento do Estado na forma então conhecida. Um das poucas exceções a esse modelo de financiamento ocorreu na Grécia, onde foi criada a “eisphora”, um tributo emergencial cobrado dos cidadãos atenienses nos tempos de guerra. Contudo, assim que as guerras terminavam o tributo era imediatamente cancelado, e restituído, na medida do possível, aos cidadãos com os resultados da guerra (BIRK, 2003, p. 4-5).

No mesmo sentido, em Roma, seus cidadãos só eram tributados em casos excepcionais, usualmente relacionados à necessidade do Estado financiar guerras, cabendo, contudo, a restituição dos valores arrecadados após o término da guerra (KIRCHHOF, 2004, p. 52).

Na antiguidade, portanto, a tributação parecia ser incompatível com a liberdade material dos contribuintes, pois estava associada ao processo de perda da liberdade.

Na Idade Média, esse cenário sofre profundas mudanças. O modelo de tributação associado ao financiamento de guerra perde força e se altera para um modelo em que o tributo passa a ser exigido por outras razões e deixa de ser excepcional para ser regular.

As relações entre os servos e os senhores feudais assumem um caráter contratual, pelo qual os senhores arrecadavam os tributos em troca de sua proteção

e do direito de uso e gozo de parte de suas terras pelas famílias que ali vinham se estabelecer (SCHOUERI, 2013, p. 22).

Isso significa que a cobrança de tributos estava diretamente ligada ao exercício de propriedade dos senhores feudais, o que dá origem às bases do Estado patrimonial, em que o público e o privado se confundem, ficando os poderes de imposição de tributos nas mãos dos senhores feudais (TORRES, 1991, p. 13/15).

Esse Estado Patrimonial, que atuava como agente econômico ao lado do particular, foi sendo gradualmente substituído por um Estado Policial. O Estado de Polícia caracteriza-se como um Estado modernizador, intervencionista, centralizador e paternalista, com base na atividade de polícia, visando a garantia da ordem e da segurança. Nesse Estado, inicia-se a separação entre o público e o privado, entre as rendas patrimoniais e o tributo, que, entretanto, ainda é tênue, permanecendo a indistinção entre política e economia (AVELINE, 2004, p. 239).

Contudo, quando Thomas Hobbes publica o livro denominado “Leviatã ou Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil” em 1651, com a teoria do contrato social¹, começam a surgir as bases para um Estado mais forte e interventor (SCHOUERI, 2013, p. 23-24).

Assim, começa a surgir o Estado Fiscal, que é financiado essencialmente pelos tributos. O Estado não é mais gerador de riqueza, passando a ser financiado pelos particulares. O próprio tributo sofre uma relevante modificação: deixa de ser vinculado a necessidades específicas para ser cobrado regularmente e, teoricamente, com base na riqueza e na capacidade contributiva de cada indivíduo (TORRES, 2009, p. 524-525).

Sob a inspiração do liberalismo, após a Revolução Francesa de 1789, o Estado Fiscal permitiu o desenvolvimento das iniciativas individuais e o crescimento do comércio e da indústria. Esse Estado tinha como principais características a liberdade política e sobretudo a liberdade de iniciativa econômica, tendo como finalidade a proteção dos direitos de propriedade.

¹ Teoria segundo a qual a liberdade natural dos indivíduos poderia ser limitada pela celebração do pacto social, pelo qual o homem transfere sua liberdade ao Estado, cabendo a este organizar e explicar a vontade humana pelas leis civis, que, por sua vez, deveriam ser obedecidas por todos.

Essa forma de Estado foi influenciada por diversos autores dos séculos XVII a XIX, como Montesquieu, Locke e Adam Smith². E é nesse momento que o tributo deixa de ser visto como o preço a ser pago para que o Estado assegurasse a liberdade dos indivíduos, como ocorria do Estado Policial, e passa a ser visto como o preço a ser pago para que o cidadão se veja livre das amarras do Estado (SCHOUERI, 2013, p. 26-28).

Gradualmente, durante no século XIX, esse Estado minimalista começa a entrar em crise, sendo substituído, no início do século XX, por um Estado Social Fiscal ou Estado de Bem-estar Social. Essa nova forma de Estado, significativamente mais intervencionista, pretendia garantir amplos direitos sociais para todos. Segundo Offe (1995, p. 271), esse Estado estava baseado em três pilares: no Estado de Direito, na democracia representativa e nas políticas públicas que garantem o bem-estar dos cidadãos.

Contudo, uma consequência imediata e direta da instituição dessa nova forma de Estado foi o crescimento substancial da carga tributária, a fim de que fosse possível o financiamento desses novos direitos para todos (TORRES, 2009, p. 526-528).

Já no final da década de 1970, após várias crises do petróleo, o Estado Social Fiscal ou Estado de Bem-estar Social passa a ser questionado pelo crescimento considerável da dívida pública, pela recessão econômica e pelo abuso na concessão de benefícios com dinheiro público. Em razão disso, acaba cedendo espaço para o Estado Democrático e Social de Direito, onde se pretende que haja a conciliação do Estado Social com aspectos relacionados a redução de gastos públicos. Torres (2009, p. 539-544), explica de forma clara e objetiva o funcionamento desse novo modelo:

² Destaca-se as seguintes obras desses Autores: O Espírito das Leis (MONTESQUIEU); Dois Tratados do Governo Civil (LOCKE); A Riqueza das Nações (SMITH).

Há uma relação de essencialidade entre o Estado Social e o Estado Fiscal. Aquele, como Estado Redistribuidor, se apoia principalmente na via tributária. O Estado Social é impensável sem a dimensão fiscal, pois é um estado que assegura as liberdades individuais frente à tributação, mas que também redistribui as receitas entre os vários órgãos públicos, que promove o desenvolvimento econômico, que respeita a capacidade contributiva dos cidadãos, que procura a justa remuneração pelo fornecimento de serviços públicos, que objetiva o pleno emprego, que combate a inflação. Na visão de Forsthoff “ o Estado de Direito moderno é o Estado Social essencialmente em sua função como Estado Fiscal.

[...]

Dessa identidade se projeta o princípio constitucional do estado Fiscal, que possuindo a generalidade do princípio da igualdade, vai informar a elaboração do direito tributário positivo e a sua interpretação.

O Estado Social Fiscal é um Estado de Direito. É o mesmo Estado Fiscal do liberalismo acrescido da abertura para o político, o social e o econômico. O acréscimo é de objetivos, sem mudança da estrutura ou da substância. O Estado Social Fiscal pretendia ser um Estado de Direito material ou um Estado de Justiça Fiscal.

Nesse modelo de Estado, também denominado Estado do Século XXI, a tributação excessiva passa a ser inconcebível, pois acaba retirando recursos que o próprio indivíduo necessita para a sua sobrevivência de forma adequada.

Contudo, essa posição de Torres é contraditada por Schoueri (2013, p. 31) que explica a relação do tributo com a liberdade individual e a atuação estatal no novo modelo de Estado de forma diversa ao afirmar que:

O reconhecimento da justificção do tributo enquanto meio para alcançar a liberdade implica a imposição de limites à atuação do Estado, seja no montante da cobrança, seja na forma como se faz. Afinal, se o papel do Estado se vê limitado pela atuação da sociedade civil, que reivindica para si papel ativo na construção da liberdade, dada a incapacidade ou inabilidade estatais, também o espaço para a tributação se vê restringido.

[...]

A tributação é, novamente, um instrumento para que se atinjam os fins do Estado. Mas esses não são diversos daqueles buscados pela sociedade civil: quando esta assume dimensão pública, encontra-se limitação na tributação.

Ou seja, na teoria, tem-se um Estado com alta carga tributária e que tenta diminuir seus gastos públicos, na prática, os impostos continuam aumentando na mesma proporção que aumentam os gastos públicos. Tanto é assim, que no momento da elaboração desta pesquisa, um conjunto de medidas foi tomada pelo Estado brasileiro para aumentar a arrecadação e fazer frente aos gastos públicos, conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 – Medidas tomadas para aumentar a arrecadação

Previsão Legal	Resultado	Justificativa
Decreto nº 8.392, de 28 de janeiro de 2015	Aumento do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) no crédito para pessoas físicas	Necessidade de adoção de medidas de ajuste das contas públicas, que devem incrementar o caixa do governo em R\$ 20 bilhões no ano de 2015, tendo em vista o déficit fiscal do ano de 2014. ³
Decreto nº 8.393, de 28 de janeiro de 2015	Aumento do IPI sobre diversos produtos industrializados (cosméticos)	
Decreto nº 8.395, de 29 de janeiro de 2015	Aumento do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Intervenção do Domínio Econômico (Cide) sobre combustíveis	

Fonte: O autor

Tais exemplos demonstram a estreita relação entre a tributação e o Estado Democrático de Direito. Consequentemente, a forma de estudo dos tributos e as suas formas de instituição, arrecadação e aplicação têm grande importância, uma vez que a forma escolhida pode direcionar as próprias ações do Estado e o desenvolvimento econômico do país.

Desta forma, passa-se a verificar como vem sendo realizado o estudo do Direito Tributário, tanto na Europa, quanto no Brasil.

2.1 FORMAÇÃO HISTÓRICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO NA EUROPA

O Direito Tributário como área de conhecimento relativamente autônoma no campo jurídico é muito recente. Até o início do século XX, o Direito Tributário se encontrava formalmente inserido dentro do estudo do Direito Financeiro, consistindo em um subconjunto da matéria financeira estatal (COSTA, 2012, p. 04-05). Destaca-se ainda que o Direito Financeiro, durante muito tempo, foi matéria de estudo exclusiva do campo das finanças, passando a ser objeto de estudo do direito somente no início do século XX.

Nessa época, na Europa, também já existia certa divergência em como deveria ser efetuado o estudo desse Direito Financeiro, onde, repita-se, estava inserido o Direito Tributário. A principal divergência se encontrava nas teorias de Griziotti e Ranelletti.

Benvenuto Griziotti foi reconhecido por formular uma das primeiras teorias do Direito Financeiro, que, até então, era objeto de estudo somente dos economistas. O

³ Conforme pronunciamento do Ministro da Fazenda, Joaquim Levy, em 19 de janeiro de 2015.

criador da Escola de Pávia, sob uma visão integralista, sustentava a indissociabilidade entre a visão econômica e jurídica dos estudos sobre o Direito Financeiro. A interpretação funcional da norma econômica exigiria o conhecimento de suas funções jurídicas, econômicas, políticas e sociais. Seria necessário que o docente conhecesse a fundo as diretrizes políticas, a função jurídica e a econômica do fenômeno financeiro para que pudesse compreendê-lo de forma completa. Para o jurista, o estudo do fenômeno financeiro deveria ocorrer sob três aspectos: jurídico, econômico e político, sob pena de desenvolver um conhecimento parcial ou até mesmo inútil (AMATUCCI, 2004, p. 99/101).

Ainda segundo Griziotti (1956), não seria suficiente o estudo do fenômeno financeiro distribuído entre os campos do direito, da economia e da política. Em muitos casos, senão em todos, seria necessária uma investigação tripla, interdisciplinar, para a solução do caso concreto. O estudo da Ciência das Finanças e do Direito Financeiro dependeria ainda de conhecimentos de diversas outras áreas, como Estatística, Economia e Direito Administrativo, porém o seu estudo por especialistas de somente uma dessas áreas poderia trazer inconvenientes que ameaçariam a real essência do estudo do Direito Financeiro, prejudicando a análise interdisciplinar. Ou seja, aqui o Direito Tributário ainda se encontrava dentro do Direito Financeiro.

Assim, fica claro que Grizziotti defendia uma interpretação funcional, e não meramente formal, das leis de finanças. O elemento jurídico do fenômeno financeiro consistiria na regulamentação da atividade financeira. Já o elemento político consistiria na influência na edição de leis, dos fins e diretrizes dos gastos do Estado. Por fim, o elemento econômico fica evidente na medida em que a atividade financeira é destinada à obtenção e gestão de recursos necessários para o funcionamento e manutenção do Estado (BORGES, 1998, p. 82/86).

Uma segunda corrente didática entendia o Direito Financeiro como conexo, mas apartado do Direito Administrativo. O Direito Financeiro teria relação com a Ciência das Finanças, mas não na proporção entendida por Griziotti (AMATUCCI, 2004, p. 105).

Na Itália do pós-Primeira Guerra se ensinava o Direito Financeiro dentro do Direito Administrativo. Foi o Professor de Direito Administrativo da Universidade de Nápoles, Orestes Ranelletti, o responsável pela primeira obra de relevância científica de Direito Financeiro na Itália, o “Corso di Diritto Finanziario” (1928). Ranelletti expõe

a necessidade de relação entre a Ciência das Finanças e o Direito Financeiro, contudo trabalha as duas de forma distinta. A Ciência das Finanças trataria do perfil econômico, social e político, o que significa que ela analisaria as instituições financeiras para encontrar um modelo de organização e funcionamento de modo a garantir o melhor funcionamento possível do sistema, sempre visando a melhor forma de arrecadação e aplicação dos recursos. Já o Direito Financeiro analisaria as normas jurídicas, sua regular organização e a atividade financeira do Estado e regulamentaria os elementos da obrigação tributária, do processo tributário e dos gastos públicos. Daí a necessidade de se ensinar o Direito Financeiro como ramo autônomo do Direito (em relação ao Direito Administrativo), sempre com referências à Ciência das Finanças, mas não necessariamente em conjunto com essa (AMATUCCI, 2004, p. 108).

Para Ranelletti, a intervenção estatal não seria ligada à distribuição de riquezas, mas apenas à manutenção das instituições de exigências públicas. Ainda, a relação entre arrecadação e gastos deveria ser indiferente ao regramento jurídico do cumprimento das obrigações. Esta corrente se difundiu na Escola de Bari com Donato Giannini, que elaborou com rigor os conceitos de Direito Financeiro, e com Nicola D'Amati, o que garantiu sua continuidade até o fim do século XX (AMATUCCI, 2004, p. 109-113).

Embora a metodologia de Griziotti não tenha tido uma considerável aceitação, com a metodologia de Ranelletti os juristas passaram a ensinar o que antes era reservado a economistas, possibilitando um aprofundamento no Financeiro.

Seguindo a corrente introduzida do Ranelletti, na Universidade de Nápoles, Francesco D'Alessio organiza uma teoria geral do Direito Financeiro, analisando o direito positivo à luz dos princípios da Ciência jurídica. Na mesma Universidade, Gustavo Ingresso, que havia sido professor de Contabilidade do Estado, organiza um manual de Direito Financeiro (1954). Ingresso faz uma ligação entre a metodologia de Griziotti e Ranelletti, entendendo que a unidade do fenômeno financeiro se separa em dois momentos, um pré-jurídico, pelo qual a Ciência das Finanças e a Política Financeira seriam responsáveis, e outro jurídico, do Direito Financeiro, todas com identidade de matéria de estudo, mas com campos teóricos distintos. É importante que o jurista compreenda as razões financeiras que motivam a norma, assim como o financista compreenda as normas acolhidas no sistema positivo, contudo, cada um trabalha sob um distinto aparato teórico. O grande mérito

de Ingrosso teria sido de destacar a autonomia científica do Direito Financeiro, afirmando que possui um fundo comum, com princípios e regras constantes que obedecem a uma exigência teórica de natureza jurídica, política e social (AMATUCCI, 2004, p. 116-118).

Ingrosso (1956, p. 7) assim define Direito Financeiro:

Il complesso delle norme giuridiche che regolano l'attività dello Stato e degli enti di diritto pubblico dei minori, considerata nella composizione degli organi che la esercitano, nell'ordinamento formale dei suoi procedimenti e dei suoi atti, e nel contenuto dei rapporti giuridici che essa mette in essere.⁴

Na Espanha, a investigação científica do Direito Financeiro deve-se a Fernando Sainz de Bujanda, da Universidade Complutense de Madri, o qual dedicou muito tempo ao objetivo de demonstrar a autonomia científica do Direito Financeiro, sustentando que deve se aplicar ao fenômeno financeiro interpretação jurídica. Segundo ele, o jurista deveria considerar os resultados da Ciência das Finanças, mas sem confundi-los com os proporcionados pelo direito. A contribuição do jurista consistia em incluir no campo legislativo formal os conceitos elaborados pela teoria econômica, levando em consideração a realidade socioeconômica sobre a qual o direito opera.

Assim, Bujanda concebe o Direito Financeiro como um sistema jurídico da vida econômica do Estado que teria como missão sistematizar as normas jurídicas que regulamentam o fenômeno financeiro (BORGES, 1998, p. 95). Nesse ponto, verifica-se que a definição de Direito Financeiro para Bujanda coincide com a do elemento jurídico do fenômeno financeiro descrito por Grizziotti.

Contudo, para Bujanda (1962, p. 130-131), ao contrário do que ensinava Grizziotti, a separação do ensino do Direito Financeiro e da Ciência das Finanças era absolutamente necessária:

⁴ Tradução livre: O conjunto das normas jurídicas que regulam a atividade do Estado e dos entes de direito público dos menores (Estados, Municípios etc), consideradas nas composições dos órgãos que a exercitam, no ordenamento formal dos seus procedimentos e dos seus atos, e no conteúdo das relações jurídicas que este cria.

La enseñanza seguirá adoleciendo inevitablemente de la misma laguna si el profesorado universitario no se decide definitivamente a reconocer sus limitaciones y a confesar su incapacidad para ahondar simultáneamente en el estudio de la Economía financiera y del Derecho financiero. Si ese reconocimiento se produce, se habrá dado un paso importante para que el Poder público se decida a organizar sobre nuevas bases las cátedras de Hacienda pública.⁵

Destaca-se ainda que Bujanda atuou na elaboração do projeto da “Ley General Tributaria de 1963”, no qual aplicou teorias das escolas alemã e italiana. Esta lei inspirou diversos Códigos na América Latina, sendo essa a razão pela qual tem-se a mesma matriz da ciência jurídica tributária e financeira na Alemanha, Itália, Espanha e na América Latina (AMATUCCI, 2004, p. 119-121).

No mesmo sentido, Oreste Ranelletti entendia que o Direito Financeiro seria a ciência que estuda o fenômeno financeiro do ponto de vista jurídico, o que significa estudar normas jurídicas que um determinado Estado criou para regulamentar a atividade financeira, tanto no que se refere aos gastos públicos, quanto no que se refere às receitas públicas. A doutrina que se formou a partir da teoria de Ranelletti manteve a referência unitária à atividade financeira. O que foi inclusive considerado na Constituição Italiana, pois ligava os gastos e os meios com que se financiam (D’AMATI, 2004, p. 151/152).

Giannini (1936, p. 2) conceituou a atividade financeira como o cumprimento pelo Estado de uma série de atos para a administração do patrimônio, para liquidação e arrecadação de tributos, para a conservação e gastos com as somas arrecadadas.

Seguindo essa linha, Giannini (1936, p. 3) sustenta que a atividade financeira é auxiliar, porque os fins estão condicionados pelos meios, sendo que os recursos disponíveis permitem determinar o objeto em que se deve dirigir os gastos. Com isso, Giannini acaba definindo a autonomia do Direito Financeiro em relação à Ciência das Finanças.

Borges (1998, p. 80) alega, no entanto, que:

⁵ Tradução livre: O ensino continuará adoecendo inevitavelmente se os professores universitários não se decidirem a reconhecer suas limitações e confessarem sua incapacidade para ensinar simultaneamente o estudo da economia financeira e do direito financeiro. Se esse reconhecimento acontecer, se terá dado um passo importante para que o poder pública decida organizar as cadeiras de direito pública sobre novas bases.

Essa orientação separatista – triunfante no âmbito doutrinário – não importa, ao nosso ver, em negar a complexidade estrutural do fato financeiro. Importa, isso, sim, na afirmação da necessidade de metodologia científica própria para cada disciplina particular que tenha por objeto o estudo dos fenômenos financeiros.

Ou seja, apesar da doutrina majoritária ter seguido os ensinamentos de Giannini (1936), isso não significa que as lições de Griziotti devem ser completamente ignoradas, como se verá no próximo capítulo.

De qualquer forma, definida a separação entre o Direito Financeiro e a Ciência das Finanças, surge a questão se o Direito Financeiro pode se dividir em outras disciplinas.

Segundo Giannini (1936, p. 4), o Direito Financeiro não constitui um sistema orgânico de relações homogêneas, mas um conjunto de relações de diversas naturezas, que só têm em comum sua referência material às múltiplas atividades do Estado no campo financeiro e que, embora reguladas por normas gerais de direito público, dão vida, em algumas manifestações, ao Direito Privado, como no caso do direito contratual. A partir dessa ideia de que o Direito Financeiro é autônomo em relação à Ciência das Finanças e se divide em várias especialidades, cada uma delas tendo seu próprio caráter jurídico, Giannini (1936, p. 6) considera mais sensato e sistemático assumir aquela parte do Direito Financeiro que se relaciona com a imposição e a arrecadação de tributos como objeto de uma disciplina jurídica individualizada. As normas dessa disciplina seriam suscetíveis de ser coordenadas em um sistema científico, como ocorre com aquelas que regulam, de maneira orgânica e delimitada, a relação jurídica tributária, sua origem e sua completa operação (D'AMATI, 2004, p. 183).

Assim, tem início a fase de separação do Direito Tributário do Direito Financeiro.

Esta doutrina vem fundamentada na teoria geral de Bobbio (2010, p. 50), que destaca as três possíveis concepções de direito: como relação, como instituição e como norma. A teoria da norma reside na ideia de que uma relação de fato se torna jurídica somente quando é regulada pela norma (positivismo jurídico). A proposta dessa teoria seria de estudo do Direito cientificamente, como ele efetivamente é e não como deveria ser (BOBBIO, 2006, p. 16/45).

Adotou-se, assim, uma teoria formalista segundo a qual o conteúdo do direito independeria da moral e seria um sistema lógico, fechado e coerente de

regras de onde poderia ser extraída uma decisão jurídica lógica e correta (BOBBIO, 1997).

Inicia-se a construção de um Direito Tributário com base na relação jurídica descrita na norma.

Com base nisso, Fantozzi (2012, p. 6) define o Direito Tributário como sendo o complexo de normas e princípios que regulam a instituição e a atuação do tributo. O autor sustenta ainda que o Direito Tributário pertenceria ao direito público em geral e ao Direito Administrativo em particular, classificando o Direito Tributário como sendo o estudo dos aspectos da atividade financeira pública que se referem ao exercício da imposição.

Ou seja, o Direito Tributário passou a ser considerado como um ramo autônomo do direito. Contudo, também fica evidente que a completa autonomia do Direito Tributário em relação ao Direito Financeiro, à Ciência das Finanças e até mesmo em relação ao Direito Administrativo jamais foi unanimemente reconhecida. Como se viu acima, durante toda a evolução do estudo dessa área, sempre houve importantes autores que defenderam a sua vinculação com outras áreas.

Portanto, ainda que durante certo tempo tenha se defendido o estudo do Direito Tributário com base na relação jurídica descrita na norma, jamais se abandonou completamente o seu estudo vinculado a outros ramos do direito e a outras áreas do conhecimento.

2.2 FORMAÇÃO HISTÓRICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

No Brasil, os primeiros estudos sobre Direito Financeiro foram publicados ainda na metade do século XIX, especificamente com José Antônio Silva Maia (1841) e Maurício Fernandes Pereira Barros (1855). De fato, a primeira definição de Direito Financeiro de que se tem notícia no Brasil é justamente de Maia, conforme aponta Oliveira (1923, p. 1), nos seguintes termos:

Entendemos por Direito Financeiro aquele que compreende as regras por que se deve dirigir a Administração geral da Fazenda Nacional, no que é relativo à Receita e despesa do Império, à Arrecadação, Fiscalização e Distribuição das rendas Públicas; ao desempenho das atribuições de todos os encarregados da guarda e aplicação dos Dinheiros Nacionais, à tomada das suas contas; e à maneira de se lhes fazer efetiva a responsabilidade.

Ou seja, já no século XIX havia autores que tratavam o Direito Financeiro como ramo autônomo do Direito no Brasil. Destaca-se que os autores mencionados acima publicaram estudos antes mesmo de Myrbach-Rheinfeld (1910), reconhecido pela doutrina estrangeira como um dos precursores do estudo do Direito Financeiro.

Contudo, logo após a publicação desses estudos, o tema não foi mais discutido até a metade do século XX, quando se iniciaram os estudos já como Direito Tributário. Nesse período, entre 1840 e 1940, a legislação financeira acabou sendo estudada de forma superficial por manuais de Direito Administrativo, como aponta Oliveira (1923, p. 25).

Um dos primeiros livros clássicos de Direito Tributário foi publicado em 1951 por Aliomar Baleeiro, sendo denominado *“Limitações constitucionais ao poder de tributar”*.

Em 1946, a Constituição brasileira reconheceu a autonomia do Direito Financeiro quando colocou na competência da União a atribuição de legislar sobre "normas gerais de Direito Financeiro":

Art 5º - Compete à União:

[...]

XV - legislar sobre:

[...]

b) normas gerais de direito financeiro; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; e de regime penitenciário;

Apesar do alcance dessa cláusula ter sido bastante debatido, segundo Baleeiro (2006, p. 3) é certo que o constituinte de 1946 pretendeu estabelecer a unidade dos princípios jurídicos básicos da tributação, da despesa, da padronização orçamentária e da disciplina do crédito público. Destaca-se, ainda, que essa mesma redação permaneceu na Constituição Federal de 1967.

A doutrina nacional também reconheceu a vinculação entre o Direito Financeiro e a Ciência das Finanças, uma vez que cuidariam dos mesmos fenômenos, embora os contemplem de ângulos diferentes. Contudo, essa ligação jamais foi reconhecida na forma integralista como sustentava Giannini, mas sim como uma vinculação íntima e originária (BALEEIRO, 2006, p. 5).

Em 1955, Baleeiro publicou a primeira edição da sua obra denominada *“Uma introdução à Ciência das Finanças”*, na qual definiu o Direito Financeiro e o Direito Tributário (BALEEIRO, 1955, p. 58):

O direito Financeiro é compreensivo do conjunto de normas sobre todas as instituições financeiras – receitas, despesas, orçamento e crédito - ao passo que o Direito Fiscal, sinônimo de Direito Tributário, aplica-se contemporaneamente e a despeito de qualquer contraindicação etimológica, ao campo restrito das receitas de caráter compulsório. Regula precipuamente as relações jurídicas entre o Fisco, como sujeito ativo, e o contribuinte, como sujeito passivo. O Direito Fiscal é o sub-ramo do Direito Financeiro que apresenta maior desenvolvimento doutrinário e maior riqueza de diplomas no direito público dos vários países.

Apesar de Baleeiro (1959, p. 22), no início, ter claramente separado o Direito Financeiro da Ciência das Finanças, posteriormente deixou claro que qualquer estudo financeiro há sempre de ser uma síntese de aspectos jurídicos, éticos, econômicos e políticos (BALEEIRO, 1977, p. 9).

Contudo, a primeira grande obra da doutrina nacional no Direito Tributário foi publicada em 1963 por Alfredo Augusto Becker, denominada Teoria Geral do Direito Tributário.

Nessa obra, Becker (2007, p. 23-26) já reconhece a necessidade de separação do Direito Tributário da Ciência das Finanças para fins didáticos e, inclusive, questiona o entendimento de Grizziotti, sustentando que a união do Direito Tributário com a Ciência das Finanças provocaria a gestação de um ser híbrido e teratológico: o Direito Tributário invertebrado.

Apesar disso, o autor também deixa claro que o auxílio da Ciência das Finanças no Direito Tributário é essencial para se analisar adequadamente o fenômeno financeiro:

A fim de que o Estado tenha um instrumento (o Direito Tributário) eficiente de ação, é importantíssimo e indispensável do auxílio da Ciência das Finanças Públicas para se conhecerem (ela dá a Ciência - conhecimento - dos fatos sociais) os fenômenos financeiros. Aliás, os conceitos e princípios que estruturam a Ciência das Finanças Públicas nem poderiam jamais serem concebidos se eles não fornecessem indicações para uma ação política. Toda a Ciência Social propõe, ainda que inconscientemente, uma ação política; as ciências sociais trabalham na investigação e análise dos "dados" sociais com o auxílio dos quais ou contra os quais o Estado age (BECKER, 2007, p. 27).

Becker (2007, p. 27-28) esclarece qual seria o papel do jurista no estudo do Direito Tributário:

Entretanto, a atividade do jurista consiste precisamente:

- a) em analisar o fenômeno da criação de um instrumento (ex.: regra jurídica tributária) de ação social, a fim de orientar o criador (o Estado) sobre a Arte de moldar aquele "dado" constatado ou previsto pelas ciências sociais, ao melhor rendimento humano, porque a regra jurídica somente existe (como jurídica) na medida de sua praticabilidade;
- b) em analisar a consistência daquele instrumento (regra jurídica) e o fenômeno de sua atuação, isto é, investigar a estrutura lógica da regra jurídica, constatar a sua atuação dinâmica e esclarecer os efeitos jurídicos resultantes desta atuação.

Portanto, parece claro que ao mesmo tempo que Becker reconhece a necessidade de separação do estudo do Direito Tributário em relação à Ciência das Finanças por questões didáticas, não deixa qualquer dúvida de que a interação das duas ciências também é absolutamente necessária.

Becker (2007, p. 33) ainda ressaltava que pela simples razão de não existir uma regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, a autonomia de qualquer ramo do Direito Positivo é sempre e unicamente didática.

Deve-se analisar, contudo, quais eram as circunstâncias fáticas da época que levaram Becker a chegar a essas conclusões para que seja possível melhor compreendê-las.

Na década de 60 o Direito Tributário praticamente não era lecionado como disciplina autônoma nas faculdades de Direito. Ou seja, na época em que Becker se propôs a escrever sobre o Direito Tributário, não havia um discurso coerente ou uniforme sobre a matéria. Folloni (2013, p. 45) descreve muito bem o período e as condições nos quais a obra foi escrita:

[...] um período sem a institucionalização da disciplina do direito tributário no âmbito universitário brasileiro. Se essa institucionalização é uma realidade atual, era, quando muito, uma mera perspectiva naquela época. *Fundar uma disciplina até então inexistente era uma necessidade, e foi um trabalho hercúleo do qual BECKER não se esquivou*; pelo contrário, enfrentou com destemor e destreza.

Becker (1999, p.3), já em 1999, também descreve como era o sistema tributário na época:

Há 40 anos, o Sistema Tributário brasileiro era estruturado de acordo com a forma e a cor das estampilhas. Havia estampilhas federais, estaduais e municipais e as diretrizes da Política Fiscal concentravam-se em disciplinar – arduamente – a hierarquia dos formatos das estampilhas e a tropicalidade de suas cores. Estas e aquelas obedeciam a uma sagrada ordem de mutações: segundo a competência constitucional impositiva; segundo a natureza e o valor do tributo; segundo os dotes e a imaginação do artífice gravador da matriz da estampilha, que contribuía até com mais inteligência que o legislador para a criação do tributo. Naquele tempo, graças ao colorido e ao formato das estampilhas, o chamado Sistema Tributário era um Carnaval. Só havia confusão, muito papel colorido e era até divertido [...].

Diante desse cenário, Becker optou por uma doutrina que privilegiava a segurança. Era preciso que houvesse segurança jurídica e previsibilidade. Assim, sua obra tinha como ponto central o combate ao Direito Tributário invertebrado, o que poderia ser realizado pela autonomia hermenêutica do jurídico em face da vida social, bem como pela negação da autonomia completa do Direito Tributário em relação a outros campos do direito. Enquanto a separação entre hermenêutica jurídica e realidade social evitaria a transposição de conceitos extrajurídicos para o Direito Tributário, a ausência de autonomia evitaria que se outorgasse um método de interpretação próprio ao Direito Tributário (FOLLONI, 2013, p. 56/57).

A preocupação de Becker com a segurança jurídica era tamanha que ele repudiava a interpretação segundo a realidade econômica, pois isso poderia transformar uma conduta juridicamente lícita em ilícita ou juridicamente ilícita em lícita por motivos econômicos, de acordo com quem faria a interpretação do caso concreto. Tal situação poderia fazer com que a interpretação do direito fosse direcionada por quem a realizasse e retiraria toda a segurança jurídica do sistema (BECKER, 2007, p. 133/139). De fato, a interpretação segundo a realidade econômica seria “*matar o direito*” e ficar “*apenas com o tributário*” (BECKER, 2007, p. 138).

Na mesma linha, Becker (2007, p. 159) também é contra a junção entre direito e moral e sustenta que quando o juiz interpreta o direito com critérios morais e não jurídicos cria novas regras jurídicas e aplica regra com efeito retroativo, de forma que acaba praticando ato ilícito.

Com isso, Becker centrou o estudo do Direito Tributário no estudo da norma jurídica que prescreve os tributos e fixou as bases e premissas para os estudos que seriam realizados na sequência por todos os demais juristas do ramo (FOLLONI, 2013, p. 58/61).

Nos anos que seguiram, o Direito Tributário continuou evoluindo como o conjunto de normas protetivas do patrimônio individual e limitadoras das investidas do Fisco. Assim, princípios constitucionais tributários eram previsões que sempre limitavam o poder do Fisco (GRECO, 2011, p. 10/11).

Em 1951, por exemplo, Baleeiro publica a obra “Limitações Constitucionais ao Poder de tributar” para tratar desses princípios (GRECO, 2011, p. 11). Ou seja, os princípios sempre limitavam o poder do Estado, visando proteger os contribuintes.

Greco (2011, p. 11) explica muito bem como essa relação conflituosa se desenvolveu, potencializada pela Revolução de 1964:

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

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

Como se verifica no texto acima, em uma sociedade onde não havia espaço para grandes questionamentos das justificativas das decisões estatais, a doutrina do Direito Tributário passa a estudar principalmente questões formais, deixando de lado questões sociais substanciais.

A partir da obra “Hipótese de Incidência” (1973), de Geraldo Ataliba, o estudo do Direito Tributário no Brasil se centrou na hipótese de incidência dos tributos, passando pela análise de seus “aspectos” ou “critérios” material, pessoal, espacial e temporal. Isso, de fato, possibilitava a discussão do Direito Tributário sem entrar em grandes discussões de questões sociais com o regime de governo da época, o que, sem dúvida alguma seria “inaceitável”. Esse modelo sistematiza o debate, o que torna sua utilidade inegável, ainda mais se considerado o contexto social e político

da época, contudo, a realidade jurídica e o fenômeno tributário não se esgotam somente nesses aspectos formais (GRECO, 2011, p. 12-13).

Os estudos no Direito Tributário, portanto, ficaram restritos à hipótese de incidência tributária e suas discussões de linguagem, passando-se a adotar diversas denominações, como é o caso da regra matriz de incidência, de acordo com Paulo de Barros Carvalho (2009).

Nesse período, o direito positivo é reduzido a um conjunto de normas, a fim de isolar o seu objeto e reduzir as complexidades. Somente assim seria possível o conhecimento da ciência, sendo que só era considerado Direito Tributário o que se ligava diretamente à instituição, arrecadação e cobrança de tributos (FOLLONI, 2013, p. 64/65).

A simples estratégia de estudar o Direito Tributário de forma a limitar e bloquear o poder do Estado acabou, inclusive, deixando um vazio na doutrina no que diz respeito a destinação do produto da arrecadação tributária. Se o centro do Direito Tributário é o poder de exigir e cobrar o tributo, estando a cobrança de acordo com a lei, encerra-se a discussão e a destinação do produto acaba sendo ignorada.

Veja-se que durante cerca de 50 anos, no período entre 1940 e 1990, questões substanciais, que também integram o fenômeno tributário, como aplicação dos recursos arrecadados, isonomia, capacidade contributiva, repercussão dos tributos na concorrência foram pouco ou simplesmente não foram estudadas. Pode-se se dizer que o estudo do Direito Tributário se fazia com base numa tese descritivista da Ciência do direito.

Essa tese descritivista da Ciência do Direito se limita a descrever e identificar o significado na norma, o qual é pré-constituído suscetível de conhecimento.

Segundo Ávila (2013, p. 183/185), essa tese pressupõe determinado tipo de interpretação e de teoria da interpretação. Enquanto o primeiro identifica a atividade do intérprete: se é descrição, decisão ou criação; a segunda identifica o estatuto lógico da atividade: se é conhecimento, vontade ou ambos.

Em relação ao tipo de interpretação, a tese descritiva da Ciência do Direito só permite a interpretação cognitiva, o que significa que o intérprete identifica o significado (S1) ou os significados (S1 ou S2) dos dispositivos legais (D), reconhecendo apenas quais são os usos linguísticos de certa linguagem, sem definir qual deles seria o correto, em atividade meramente descritiva. Tal interpretação

pode ser resumida de acordo com as seguintes equações: $D = S1$ ou $D = S1$ ou $S2$ (ÁVILA, 2013, p. 184/185).

Já no que se refere à teoria da interpretação, se pressupõe que a tese descritivista da Ciência do Direito adota a Teoria Cognitivista. Segundo essa Teoria, a interpretação compreenderia apenas atos de conhecimento e nunca de vontade, envolvendo mero juízo teórico em relação a um significado objetivo e pré-constituído. A atividade teórica, portanto, seria sempre descritiva e nunca adscritiva ou construtiva. Ainda conforme essa teoria, não se admitiria uma escolha dentre vários significados possíveis, pois haveria somente um significado correto e vários incorretos (ÁVILA, 2013, p. 185/187).

Assim, essa tese ignora outros tipos de interpretação como a decisória, segundo a qual o intérprete escolhe um significado dentre os vários existentes, identificando qual deles seria o mais correto, bem como a criativa, na qual o intérprete pode admitir a ambiguidade de determinado dispositivo e, por isso, pode criar um novo significado (ÁVILA, 2013, p. 184).

Além disso, a tese descritivista da Ciência do Direito não admite outras teorias de interpretação, como a cética, que envolveria atos de vontade ou conhecimento que levariam à recriação do direito pelo intérprete ou, ainda, a eclética, segundo a qual a interpretação dependeria de atos de conhecimento ou de vontade, conforme a origem da abertura da participação do intérprete (ÁVILA, 2013, p. 185).

Folloni (2014b, p.10) descreve qual foi o papel exercido pela maior parte da doutrina no Direito Tributário:

Então, em síntese, o proceder doutrinário ficou compreendido como (a) separar, da realidade complexa, o direito positivo, excluindo o resto; (b) distinguir, nele, o que é regulação da instituição, fiscalização e arrecadação de tributo, eliminando o restante; (c) compreender como os segmentos das normas relacionam-se no complexo intranormativo, com base num modelo pressuposto de “teoria geral do direito”; (d) compreender como as normas relacionam-se no interior do ordenamento, visto como sistema, também com fundamento no modelo de “teoria geral do direito”; (e) descrever o significado das palavras constantes dessa parcela do ordenamento jurídico. Tudo isso poderia – e deveria – ser feito com fundamento empírico, obtível pela experiência com o direito positivo. Feito isso, as proposições descritivas do significado das palavras do direito positivo e do inter-relacionamento entre os segmentos de uma norma e as diversas normas entre si formariam, com exclusividade, o corpo doutrinário da Ciência do Direito Tributário, cujas proposições seriam verdadeiras à medida que seu conteúdo encontrasse correspondência no direito positivo, e falsas quando ocorresse o contrário.

Ou seja, enquanto o Direito Tributário concentrou seus estudos em questões formais e de linguagem, a realidade social e política do país evoluiu e sofreu profundas mudanças, o que distanciou a doutrina tributarista da realidade.

Esse estudo, de certa forma redutor, foi essencial para o desenvolvimento do Direito Tributário, até mesmo pelo fato que diante da conjuntura política do período, talvez tenha sido a única forma de estudo viável, mas não é mais suficiente para que o direito possa se adequar à realidade.

2.3 O DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO APÓS A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/88) gerou, e ainda gera, mudanças que levam a repercussões no modo de compreensão das condutas do Estado e do contribuinte, tornando o modelo de estudo redutor do Direito Tributário insuficiente para compreender a realidade.

O próprio fundamento constitucional sofre uma profunda alteração. De acordo com a Constituição Federal de 1967, o fundamento da tributação era o poder investido ao Estado, então de origem totalitária⁶ (GRECO, 2009, p. 173).

Já na Constituição de 1988, promulgada pelos representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte, o Estado aparece como uma criação da sociedade civil para que atue de acordo com os objetivos da República, previstos no art. 3º da CF, quais sejam: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Ou seja, o fundamento do tributo está nos próprios objetivos da República e não mais no poder do Estado. Assim, o Estado não está originariamente investido de poder para instituir tributos, a ele é atribuída a função de buscar atingir os objetivos da República, o que passa a ser o fundamento do tributo. Em outras palavras, os tributos só podem ser instituídos com o propósito de financiar as despesas públicas

⁶ O Ato Institucional baixado por Humberto de Alencar Castelo Branco em 7 de dezembro de 1966, com a intenção de convocar o Congresso Nacional para se reunir extraordinariamente, de 12 de dezembro de 1966 a 24 de janeiro de 1967, para discussão e votação do projeto de Constituição apresentado pelo Presidente da República.

decorrentes da busca dos objetivos da República e não mais simplesmente porque o Estado teria poder para instituí-los (GRECO, 2009, p. 174).

Da mesma forma, a partir do dever de solidariedade, e do acréscimo de novas funções para o Estado, surgem novas despesas que tornam, por conseguinte, necessária a instituição de novas contribuições sociais (TORRES, 2009, p. 147).

Por outro lado, a CF/88 alterou a sistemática dos princípios constitucionais tributários para incluir algum equilíbrio na equação envolvendo as novas despesas e a necessidade de o Estado arcar com elas. A legalidade, a anterioridade e a irretroatividade, por exemplo, são limitações constitucionais, regras de bloqueio do exercício de poder, mas não são um valor positivo prestigiado pelo ordenamento. Já a capacidade contributiva passa a ser um valor positivo (GRECO, 2011, p. 115).

Tudo isso repercutiu também no modo como devem ser analisadas as condutas do Estado e do contribuinte. Em relação à conduta do Estado, suas ações, políticas públicas e destinação do produto arrecadado devem respeitar os objetivos constitucionais da República. Em relação ao contribuinte, o Estado passa a exigir fundamentos para suas ações, limitando a sua liberdade incondicional relativamente a atos que tenham repercussões tributárias.

Greco (2011, p. 15) defende ainda uma alteração na própria ideia de igualdade tributária e das normas programáticas:

A própria ideia de quebra de igualdade tributária foi revista; se no regime da CF/67 havia quebra de isonomia quando o tributo era exigido discriminatoriamente de alguém, no modelo da CF/88 o prestígio da capacidade contributiva como princípio tributário explícito aponta haver quebra de isonomia também quando o tributo não é exigido de alguém que manifestou a capacidade contributiva contemplada na lei. Daí os dois sentidos que podem ser extraídos do artigo 150, II da CF/88: (i) como proibição de exigências discriminatórias e (ii) como proibição de não exigir o tributo de todos que se encontrem em situação equivalente. Paralelamente, evoluiu o debate sobre as normas programáticas que – de uma simples recomendação (como eram vistas na década de 60), passaram a ver-lhes reconhecida a eficácia negativa de bloqueio de preceitos legais que as contrariassem (SILVA, 1968, p. 161), para alcançarem na CF/88 o reconhecimento de sua eficácia positiva de direcionamento da produção legislativa e jurisprudencial. Esta eficácia positiva as normas programáticas gerou reflexos não apenas no plano das prestações positivas pelo Estado, mas também, no plano da interpretação e aplicação das normas jurídicas em geral e tributárias em particular.

Veja-se que o interesse arrecadatário passa a ser um interesse secundário, que necessariamente depende do interesse primário que é promover a busca dos objetivos da República. Qualquer exigência tributária que conflite com os objetivos já

mencionados ou que os prejudique de qualquer forma passa a ser tão inconstitucional quanto a cobrança de tributo que não respeite as limitações do poder do Estado.

Nesse sentido, a instituição de um tributo que, apesar de cumprir todos os requisitos formais (legalidade, anterioridade etc.), prejudique de alguma forma o desenvolvimento nacional ou aumente as desigualdades regionais será tão inconstitucional quanto um tributo que não tenha sido instituído por lei ou que não tenha respeitado o período previsto na Constituição para que pudesse ser cobrado.

Da mesma forma, se a União decide instituir uma contribuição social como instrumento de sua atuação em determinada área, caso a receita arrecadada com esse tributo não seja integralmente utilizada na sua atuação dentro dessa área, se estaria diante de inconstitucionalidade por ofensa ao art. 149 da Constituição Federal⁷.

Já existem, inclusive, decisões do Supremo Tribunal Federal reconhecendo a importância da destinação das receitas de determinados tributos. Cita-se, por exemplo, a decisão do Ministro Carlos Velloso, no âmbito do Recurso Extraordinário n. 183.906/SP:

caso há, no sistema tributário brasileiro, em que a destinação do tributo diz com a legitimidade deste e, por isso, não ocorrendo a destinação constitucional do mesmo, surge para o contribuinte o direito de não pagá-lo. Refiro-me às contribuições parafiscais – de categorias de profissionais ou econômicas, C.F., art. 149 – e nos empréstimos compulsórios (C.F., art. 148)
(RE 183906, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 18/09/1997, DJ 30-04-1998 PP-00018 EMENT VOL-01908-03 PP-00463 RTJ VOL-00167-01 PP-00287)

No mesmo sentido foi a decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.925-8/DF, onde se questionava a abertura de crédito suplementar, por meio de lei orçamentária, em rubrica estranha à destinação da CIDE-Combustíveis:

⁷ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, **como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas**, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

PROCESSO OBJETIVO - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ORÇAMENTÁRIA. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. LEI ORÇAMENTÁRIA - CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL - CIDE - DESTINAÇÃO - ARTIGO 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do citado parágrafo.

(ADI 2925, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2003, DJ 04-03-2005 PP-00010 EMENT VOL-02182-01 PP-00112 LEXSTF v. 27, n. 316, 2005, p. 52-96)

Como se pode ver acima, a destinação do produto da arrecadação tributária também passa a ser essencial, de forma que a própria CF/88 coloca o sistema tributário nacional e o orçamento dentro do mesmo título da Constituição: "TÍTULO IV - DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO". Assim, passa a existir uma vinculação entre o tributo e sua destinação orçamentária, renovando, em parte, a antiga ligação entre o Direito Tributário e o Financeiro.

Com isso, o debate tributário deixa de ser um debate meramente formal. Novos aspectos devem ser analisados, como os motivos da instituição dos tributos, os seus reais efeitos na sociedade e a sua correta destinação, razão pela qual, novas ferramentas passam a ser necessárias para o adequado estudo do Direito Tributário.

Isso ocorre pois não seria possível a análise de questões relacionadas à destinação dos tributos sem que técnicas do Direito Financeiro e da Ciência das Finanças sejam utilizadas. Da mesma forma, não seria possível a análise de aspectos ligados a efeitos dos tributos na sociedade sem adentrar em discussões da Ciência da Economia.

Por outro lado, como o Direito Tributário deve ser analisado tendo os objetivos da República sempre em vista, o desenvolvimento do país passa a ser uma das questões essenciais e que também não pode ser excluída do estudo do Direito Tributário.

Assim, para que o Direito Tributário atual possa ser compreendido, relacionando-se com questões como o desenvolvimento sustentável, é necessário

que ele seja analisado conjuntamente com outras ciências, abandonando-se a forma redutora de estudo (FOLLONI, 2013b, p. 60).

Destaca-se que, como visto anteriormente, parte-se do pressuposto que o estudo do Direito Tributário baseado quase exclusivamente na norma posta foi essencial para o desenvolvimento da disciplina, se consideradas suas circunstâncias históricas. Entretanto, após a promulgação da Constituição Federal de 1988, parece ter chegado o momento da aproximação do Direito Tributário das demais áreas do direito e das outras ciências.

Para que isso seja possível, algumas considerações sobre a interdisciplinaridade e a complexidade serão feitas no próximo capítulo.

3 DIREITO, INTERDISCIPLINARIEDADE E COMPLEXIDADE

A nova realidade apresentada pela Constituição Federal de 1988 não pode mais ser compreendida pelo Direito como simples ciência explicativa. A Ciência Jurídica tem, necessariamente, fundamento na realidade social, política, devendo, inclusive, a ética ser reincorporada à Ciência do Direito. Assim, a Ciência Jurídica deve voltar a considerar o estudo da realidade jurídica, da normatividade e do dever-ser (TORRES, 2009, p. 165/167).

Destaca-se, contudo, que não é nova a ideia do estudo da Ciência Jurídica que considera efetivamente a realidade e não somente a norma posta. Ainda em 1976, Miaille (2005, p. 56) afirmou que:

[...] estando a explicação jurídica completamente abstraída do seu contexto real, esta, transformada numa pura ideia, aparece como resposta um pouco gratuita que poderia suportar, se não a tese inversa, em qualquer caso uma tese diferente. É o sentimento que experimenta não só o profano face às discussões dos juristas, mas também o estudante de direito: as disputas oratórias como as sábias comparações entre teorias rivais fazem nascer a ideia de que tudo é aproximadamente equivalente.

Apesar disso, no Direito Tributário brasileiro, a tese descritivista só começou a receber críticas importantes na última década.

3.1 A NECESSIDADE DE SE REPENSAR O DIREITO COMO CIÊNCIA SIMPLESMENTE DESCRITIVA

A crítica da tese exclusivamente descritivista parte do pressuposto que essa tese depende da concorrência dos seguintes elementos: significação estritamente textual; univocidade ou plurivocidade de sentido e suscetibilidade de conhecimento (ÁVILA, 2013, p. 187).

Quanto à significação estritamente textual, parece lógico que, atualmente, a interpretação não possa ser realizada por mera interpretação gramatical, lógica ou da estrutura sintática dos dispositivos. A interpretação dos fatos, em relação a normas que pressupõem fatos ou estado das coisas (fato gerador, por exemplo), também tem sua importância. Da mesma forma, a interpretação de atos, que investiga as intenções de agentes (desconsideração de negócios jurídicos por fraude), de costumes (conduta do contribuinte baseada em prática reiterada da administração) e de finalidades e efeitos, que exige a atribuição de sentido a certos

dispositivos ou a delimitação da aplicação de certa norma (liberdade de exercício da atividade econômica x formação de monopólios) ganham grande importância diante das situações de extrema complexidade que os juristas enfrentam de forma cada vez mais frequente (ÁVILA, 2013, p. 187/189).

Já no que se refere à univocidade ou plurivocidade de sentido, a interpretação do direito pode exigir a verificação de dispositivos que tenham mais de um significado, o que pode criar diversos problemas, como aqueles apontados por ÁVILA (2013, p. 190/191), por exemplo, a ambiguidade que é evidenciada quando a análise de um dispositivo constrói duas normas excludentes, havendo a necessidade do intérprete apontar qual seria a correta.

Nesse sentido, Marques (2011, p. 78) afirma que:

A ambiguidade, não raras vezes, decorre mesmo de uma falta de compreensão das variáveis que uma questão pode envolver. Se o autor da lei, supõe uma única interpretação para um fato que pretende normatizar com sua lei, desconhecendo, entretanto, outras acepções para a questão, a ambiguidade logo se apresenta como característica determinante daquela lei.

Outro problema seria o da complexidade, caracterizado quando certo dispositivo demanda a construção de duas ou mais normas conjuntas, cabendo ao intérprete indicar quais são elas para a resolução do caso concreto (lei para instituição de tributos x reserva legal x proibição de regulamentos autônomos). O terceiro problema seria o da defectibilidade, o qual ocorre quando determinado dispositivo demanda a construção de uma norma que admite exceções (norma prevê prazo para prestação de informações x informações requeridas são tão extensas que o prazo inviabiliza a sua prestação).

Por fim, há o problema da suscetibilidade do conhecimento. Segundo Ávila (2013, p. 192/193), a tese descritivista da Ciência do Direito pressupõe um objeto diretamente susceptível de conhecimento por parte do intérprete, quando toda interpretação envolveria o condicionamento de métodos, argumentos e teorias. Isso significa que a interpretação do direito pode envolver métodos dedutivos (geral para o particular) ou indutivos (particular para o geral) e quando há o envolvimento de métodos indutivos, a interpretação se utiliza de outros objetos que não são simplesmente os dispositivos legais. Quando isso ocorre, tem-se uma interpretação não meramente cognitiva, mas também decisória e criativa. Ou seja, a interpretação

do direito passa por estruturas de métodos e o seu conteúdo não é necessariamente suscetível compreensão direta e imediata.

Assim, a interpretação do direito passa necessariamente por uma escolha da forma de argumentação que pode ser: linguística, histórica, genética, finalística, sistemática, dentre outras. Seja qual for a forma de argumentação escolhida, o que fica claro é que toda interpretação envolve necessariamente a escolha de uma forma de argumentação, o que evidencia a necessidade de uma escolha de estrutura de métodos que impedem que o conteúdo do direito seja compreendido diretamente (ÁVILA, 2013, p. 187/189).

Isso nos leva a dizer que a interpretação do Direito Tributário, por meio de uma tese descritivista da Ciência do Direito, com fundamentos exclusivamente empíricos, seria uma atividade reducionista que acaba diminuindo a complexidade de sua interpretação e de sua relação com a realidade social, política e econômica.

Segundo Rodrigues (2000, p. 13-14):

É necessária a troca do paradigma dominante na ciência do Direito. É necessário reconstruir o objeto da ciência e do ensino jurídicos, voltando-os para a realidade vigente. E para isso é preciso superar os paradigmas que se têm alternado historicamente como dominantes no pensamento jurídico. É necessário adotar novos métodos que revelem o fenômeno jurídico em sua totalidade e devir. É necessário encontrar uma forma de colocar o Direito a serviço da democracia, a serviço da sociedade. Uma crítica histórica aos cursos jurídicos no Brasil está situada em sua desvinculação da realidade social. É preciso enquadrá-los nessa realidade, não para a sua estagnação, mas para a sua adequação à justiça social efetiva.

Esse reducionismo pode deixar a Ciência do Direito como um objeto muito restrito e limitado, perdendo, de certa forma, o seu sentido prático. Os discursos científicos orientados por esse tipo de teoria podem até buscar a verdade, mas acabam ignorando a realidade à sua volta (ÁVILA, 2013, p. 200/201).

Segundo Chemillier-Gendreau (2011, p. 650):

The formalism of the prevailing doctrine prevents us seeing what lies behind the legal mechanisms. However, positivism was considered at the moment of its birth as a sign of the progress of rationalist thought against a natural law dominated by theology. This is in reality a reductive approach to the science of law because it avoids the essential question of what the foundations of the legal norm are. Positivism sees the field of law as a closed space and is reluctant to explore society, its contradictions, and the role of social forces in producing the norm.⁸

Nessa mesma linha de raciocínio, abordando as formas de solução de problemas jurídicos, Barroso (2009, p. 72) defende que:

(i) quanto ao papel da norma, verificou-se que a solução dos problemas jurídicos nem sempre se encontra no relato abstrato do texto normativo. Muitas vezes só é possível produzir a resposta constitucionalmente adequada à luz do problema, dos fatos relevantes, analisados topicamente; (ii) quanto ao papel do juiz, já não lhe caberá apenas uma função de conhecimento técnico, voltado para revelar a solução contida no enunciado normativo. O intérprete torna-se coparticipante do processo de criação do Direito, completando o trabalho do legislador, ao fazer valorações de sentido para as cláusulas abertas e ao realizar escolhas entre soluções possíveis.

Portanto, para que a Ciência do Direito Tributário não deixe de se relacionar com a realidade social, é preciso que o empirismo não seja utilizado como forma de crítica a quem decide questionar e aperfeiçoar a legislação. No mundo atual, seria incoerente acreditar em um saber puro, que seja completamente desvinculado das situações concretas e da realidade social. Isso significa que, no Direito Tributário, duas linhas de atuação devem ser consideradas. A primeira é a atuação na interpretação e na aplicação do direito a um caso concreto, visando encontrar uma solução jurídica a um problema existente. Nessa ciência que poderia ser denominada “positiva”, o cientista assume a pretensão de dizer como aquela decisão deve ser. Contudo, deve atuar de acordo com os limites impostos pelo ordenamento, considerando o que é lícito e o que é ilícito. A segunda forma de atuação é aquela que visa a modificação do direito posto, o que significa demonstrar suas contradições, incorreções, ambiguidades e defeitos, realizando uma ciência “normativa”. O principal objetivo dessa forma de atuação seria explicar o direito

⁸ Tradução livre: O formalismo da doutrina predominante nos impede de ver o que está nas entrelinhas dos mecanismos legais. Contudo, o positivismo era considerado no momento do seu nascimento um sinal do processo do pensamento racionalista contra a lei natural, dominada pela teologia. Isso é, na realidade, uma abordagem reducionista da ciência do direito, pois desconsidera uma questão essencial, como os fundamentos das normas legais. O positivismo vê o campo do direito como um espaço fechado e reluta a explorar a sociedade, suas contradições e o papel das forças sociais na produção da norma.

como ele é, demonstrar que algo está errado e precisa ser corrigido. A solução continuará sendo jurídica, entretanto, tem um aspecto político muito presente. Em resumo, na primeira forma de atuação, o jurista orienta a aplicação da norma em atividade eminentemente jurídica, já na segunda, demonstra o equívoco da norma e, possivelmente, sugere a sua alteração, em atividade com aspectos políticos muito presentes (FOLLONI, 2014, p. 11/13).

A fim que essas duas formas de atuação no âmbito do Direito Tributário continuem presentes, a atividade da interpretação precisa ser revista e estudada de forma diferente da atual.

A atividade da interpretação não pode mais ser realizada como se houvesse um sentido unívoco prévio concedido pelo próprio texto analisado ou nele contido. Da mesma forma, não se pode simplesmente construir um significado do texto interpretado baseado unicamente nas próprias convicções do intérprete. A interpretação é, necessariamente, uma atividade complexa que envolve a análise do próprio texto, da sua relação com outros textos e diplomas, bem como de todo o contexto que originou a criação daquele texto, como seus aspectos históricos, sociais, culturais e econômicos. Esses aspectos estão entrelaçados e não podem ser compreendidos individualmente, de forma separada. Qualquer simplificação da atividade interpretativa compromete a sua efetividade. Assim, é preciso superar o discurso dominante no Direito Tributário brasileiro que reduz a função da Ciência do Direito à demonstração e separação categórica do que seria verdadeiro e falso. Obviamente, a Ciência do Direito também tem essa função, mas ela não é única e muito menos suficiente para a compreensão da relação entre realidade e direito (FOLLONI, 2014, p. 14/15).

A definição somente do que é verdadeiro e falso não permite, por exemplo, a compreensão de quais condutas são justificáveis, quais são desejáveis e quais são indesejáveis, mas não necessariamente ilícitas. Isso impede o direito de atuar de forma com que se incentive condutas desejáveis, seja qual for o motivo desse desejo, e se desincentive condutas que, por mais que sejam lícitas seriam indesejáveis. Manter o estudo do direito unicamente na diferenciação do que é verdadeiro e do que falso também compromete o entendimento de quais condutas seriam desejáveis em face de objetivos constitucionais, normas e princípios. É necessário que a doutrina também tenha o seu papel na orientação de conduta. Para isso, a análise somente do direito positivo não é suficiente. É preciso que a

realidade social, nela incluídos todos os seus aspectos econômicos e ambientais, por exemplo, seja concretamente analisada (FOLLONI, 2014, p. 14/16).

Assim, da mesma forma que o estudo nos moldes como já vinha sendo realizado (dualidade entre verdade e falsidade) tem o seu papel na verificação da norma e do ordenamento jurídico em abstrato, a consideração da verossimilhança e da probabilidade tem grande importância no estudo da realidade social. Já a justificativa deve ser analisada quando se estiver diante da relação entre direito e uma situação particular. Portanto, se há espaço no Direito Tributário para o discurso da verdade/falsidade, também há espaço para o da probabilidade e da justificativa. A análise da verossimilhança de alegações e a de sua probabilidade é essencial em estudos de situações concretas. Como alerta Folloni (2014, p. 16/17):

[...] a Ciência não é apenas ciência do universal, do geral, mas também do particular, do único, para o qual aplicar a generalidade pode ser inviável. Impossível saber antes de o considerar.

[...]

Há espaço para afirmar o verdadeiro ou o falso no Direito Tributário, assim como há campo para sustentar o provável e para definir o justificável. Todas essas atividades, em conjunto, formam a tarefa da Ciência do Direito Tributário, notadamente em um mundo no qual o Direito Constitucional assume função transformadora das estruturas socioeconômicas e culturais da sociedade brasileira.

Portanto, a aplicação do Direito Tributário ao caso concreto também se torna muito mais complexa, não se pode simplesmente aplicar a solução do geral ao particular sem que as características específicas desse particular sejam consideradas. Essa complexidade da análise não pode, contudo, se tornar uma forma de se relativizar todas as regras já existentes em todos os casos.

Por isso, deve-se compreender no que consiste a complexidade, a fim de que seja possível analisar a sua relação com o Direito Tributário e, posteriormente, para que o Direito Tributário possa se comunicar adequadamente com a realidade social.

3.2 A COMPLEXIDADE E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Como demonstrado no capítulo anterior, diante da complexidade do fenômeno jurídico, grande parte da doutrina de Direito Tributário optou por reduzir o estudo do direito à norma posta. Optou-se pelo isolamento do Direito Tributário, estudando apenas as normas jurídicas, o que seria necessário para se compreender um sistema complexo como o jurídico (FOLLONI, 2014).

Como consequência da adoção do método redutor de estudo, o Direito Tributário se afastou das demais ciências, como a Ciência das Finanças, a economia, a filosofia, política, ética, dentre outras.

E ainda, dentro do Direito Tributário, operou-se um novo corte quanto à sua área de estudo. Passou-se a analisar somente as normas ligadas à instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos. As normas sobre a destinação das receitas arrecadas seriam de responsabilidade do Direito Financeiro e as normas que tratam do contencioso tributário, administrativo ou judicial, foram entregues ao direito processual tributário, outra disciplina autônoma (FOLLONI, 2013, p. 322/323).

Essa forma redutora de estudo, e muitas vezes imutável no tempo, torna a aplicação do direito e sua relação com a realidade social no mínimo complicada, uma vez que a realidade social não pode ser separada e reduzida em diversas realidades, a fim que seja compreendida.

Além disso, quando se opta pelo estudo de determinada disciplina de forma redutora, acaba-se por ignorar a influência que a própria realidade social e as demais ciências têm sobre ela, trabalhando-se sobre um sistema pretensamente perfeito, o que impede que essa ciência seja estudada de forma adequada, pois ela não é aplicada sobre um sistema perfeito. De fato, esvazia-se grande parte de sua utilidade, uma vez que uma ciência estudada para ser aplicada a um sistema perfeito certamente terá sua efetividade bastante reduzida quando aplicada à realidade social com todas as suas constantes mutações e imperfeições.

Seria o mesmo que se sustentar que o estudo da vida se resume ao estudo e decodificação do DNA. Certamente, apenas com a decodificação do DNA não é possível entender a complexidade da vida (MORIN, 1990, p. 120), da mesma forma que não se pode entender a complexidade do sistema tributário somente pelo estudo da norma posta.

O fato é que por mais que esse estudo redutor, por partes, tenha sua utilidade ao analisar certas especificidades nas diversas áreas do conhecimento, o estudo sem se considerar a complexidade dos sistemas, como é o sistema do direito, jamais é capaz de compreender plenamente o objeto do estudo.

A fim de solucionar esse problema, nas últimas décadas, a partir do estudo dos sistemas complexos, desenvolveu-se a *Complexity Science*, a ciência da complexidade. Um de seus pressupostos é considerar o método redutor inadequado para a compreensão dos sistemas complexos. Segundo essa forma de estudo, o

isolamento do objeto de estudo rompe a cadeia de interações e retroações responsável pelas características e qualidades do sistema. O ato de separação eliminaria essas qualidades e, com isso, se perderia parte do que poderia ser compreendido. Essa perda das relações seria responsável pela impossibilidade de se conhecer os elementos do sistema que só têm sua função por meio das suas interações com os outros elementos e com o meio (FOLLONI, 2014).

Contudo, há dois cuidados básicos que se deve tomar ao se analisar a ciência da complexidade. O primeiro é que a complexidade não exclui a simplicidade, mas a integra. O estudo por meio da ciência da complexidade não impede que estudos simples também sejam realizados, mas pretende que eles não sejam analisados sem a interação com o seu meio, por exemplo. Nas palavras de Morin (2005, p. 06):

A complexidade surge, é verdade, lá onde o pensamento simplificador falha, mas ela integra em si tudo o que põe ordem, clareza distinção, precisão no conhecimento. Enquanto o pensamento simplificador desintegra a complexidade do real, o pensamento complexo integra o mais possível os modos simplificadores de pensar, mas recusa as consequências mutiladoras, redutoras, unidimensionais e finalmente ofuscantes de uma simplificação que se considera reflexo do que há na realidade.

O segundo é não confundir complexidade com completude, pois enquanto a Ciência da Complexidade pretende estudar as articulações entre as diversas áreas do conhecimento e aspira ao conhecimento multidimensional, ela sabe que o conhecimento completo é impossível. Portanto, ela está em constante tensão entre a aspiração a um saber não fragmentado, não reduzido e o reconhecimento do inacabado e da incompletude de qualquer conhecimento (MORIN, 2005, p. 7).

Ou seja, ao método científico não pode se curvar ao reducionismo, também não pode ser holista, embaçando a compreensão das especificidades, individualidades e a diversidade das manifestações (FOLLONI, 2014).

Esse conhecimento capaz de se dirigir ao todo não implica no abandono da separação do conhecimento em disciplinas e de se reconhecer que há fronteiras entre elas. Contudo, o corte abstrato na definição e separação das disciplinas não pode impedir que o estudo dessas disciplinas seja voltado para a sua integração e para o conhecimento do que tenha sido excluído por esses cortes. Aplicando essas lições ao Direito Tributário, ele jamais poderá ser estudado juntamente com a economia, por exemplo, como se as duas disciplinas fossem uma só, deve-se reconhecer a complexidade das disciplinas, os seus limites e suas diferenças, assim

como a relação de uma com a outra. Na verdade, deve-se compreender as influências recíprocas entre as disciplinas, o que não seria viável a um pensamento unicamente jurídico ou econômico, visando um pensamento complexo que amplie a visão dos dois campos e que seja capaz de reconhecer as suas inter-relações, o qual, contudo, também está sujeito a falhar e ser ultrapassado pelo tempo (FOLLONI, 2013, p. 324/325).

Assim, a complexidade poderia ser descrita como um tecido de diversas partes heterogêneas, mas que estão inseparavelmente associadas (MORIN, 2005, p. 13). O conhecimento dessas partes isoladamente não é capaz de fazer com que se conheça o tecido de forma adequada. Nesse sentido, aplicando-se novamente essas lições ao direito e à economia, não é porque se conhece isoladamente essas duas áreas, que se pode compreender a sociedade na qual elas se inserem e tampouco como são as suas reações diante dessa sociedade (FOLLONI, 2013, p. 328/329).

Isso significa que para a complexidade, o todo é mais que a soma das partes que o constituem. Contudo, o todo também limita a expressão das partes, de modo que o todo também é menor que a soma das partes. Ou seja, o todo seria ao mesmo tempo mais e menos que a soma das partes. Para que isso seja devidamente compreendido, pode-se usar o exemplo que uma tapete: por um lado o tapete é mais que a soma dos fios que a compõem, por outro, as qualidades dos fios são inibidas, pois fazem parte de um conjunto que determina a sua forma de expressão (MORIN, 2005, p. 85/86).

Apesar do paradoxo que essas afirmações representam especificamente no sentido de que para se conhecer as partes deve-se conhecer o todo e que para se conhecer o todo deve-se conhecer as partes, cabe ao pensamento complexo tentar trabalhar com esses paradoxos sem reduzi-los ou simplificá-los, mas de forma que seja possível ultrapassar os limites da racionalidade lógica e simplificadora tradicional (FOLLONI, 2013, p. 330/331).

Nas palavras de Morin (2005, p. 103):

Como dizia Pascal: “Considero impossível conhecer as partes enquanto partes sem conhecer o todo, mas não considero menos impossível a possibilidade de conhecer o todo sem conhecer singularmente as partes”. A frase de Pascal nos envia à necessidade dos vaivéns que correm o risco de gerar um círculo vicioso, mas que podem constituir um circuito produtivo como num movimento da naveta que tece o desenvolvimento do pensamento. Isso eu disse e repeti durante uma polêmica com J.P. Dupuy que também me acreditava buscando o ideal de um pensamento soberano que englobasse tudo. Ao contrário, coloco-me do ponto de vista da enfermidade congênita do conhecimento, já que aceito a contradição e a incerteza; mas, ao mesmo tempo, a consciência dessa enfermidade me pede para lutar ativamente contra a mutilação.

É efetivamente lutar como anjo. Hoje, eu acrescentaria isto: a complexidade não é apenas a união da complexidade e da não complexidade (a simplificação); a complexidade está no coração da relação entre o simples e o complexo, porque tal relação é ao mesmo tempo antagônica e complementar.

Diante disso, Morin (2013, p. 559/560) aponta os quatro princípios ou pilares sobre os quais o pensamento científico se fundamentou até o século XX e que começam a perder força: a ordem, a separação, a redução e a validade da lógica dedutivo-indutiva-identitária.

O princípio da ordem, baseado nas concepções deterministas, vê o universo como algo ordenado e determinado. Por trás de qualquer desordem, há sempre uma ordem. Esse modelo sofre a oposição do modelo ordem-desordem-organização. Por outro lado, as descobertas em relação à teoria do caos demonstraram que as noções de ordem e desordem não necessariamente se excluem (MORIN, 2013, p. 559).

O princípio da separação, baseado no princípio cartesiano de Descartes, se traduz pela hiperespecialização disciplinar para estudo da realidade. Esse princípio começa a ser rompido pela percepção de que os sistemas se relacionam e de que o conhecedor pode ser um agente conformador do objeto de estudo (MORIN, 2013, p. 560).

O princípio da redução estabelece que o conhecimento das unidades elementares permitira conhecer o conjunto que elas compõem. Esse princípio começa a ser rompido quando se passa a analisar aspectos da realidade e sua interferência do objeto de estudo (MORIN, 2013, p. 560).

O quarto princípio do pensamento clássico, a lógica dedutivo-indutiva-identitária ou a lógica clássica, direciona o conhecimento pela razão absoluta da dedução, sem admitir a contradição. Contudo, esse princípio ignora que há aspectos que a lógica clássica não aborda. Nesse sentido, destaca-se a contribuição de Karl

Popper ao observar que não é aceitável se afirmar que *“todos os cisnes são brancos”*, por nunca se ter visto um cisne negro (MORIN, 2013, p. 560).

Percebe-se, contudo, que esses quatro princípios ainda estão presentes no estudo do Direito Tributário, pois: (i) o ordenamento jurídico ainda é visto como um todo ordenado por normas com derivação hierárquica, onde a norma inferior está sempre relacionada com uma norma superior (princípio da ordem); (ii) o Direito Tributário ainda é entendido como um campo de estudo separado dos demais que se dedica exclusivamente ao estudo de normas relacionadas à instituição e arrecadação de tributos (princípio da separabilidade); (iii) o estudo é concentrado nas normas deixando-se de lado a sua interação com a realidade e com as outras ciências (princípio da redução); (iv) o estudo é focado na coerência das normas, a partir de verificações tópicas da realidade empírica, mas dela deslocados, evidenciando o estudo a partir de uma realidade ideal e perfeita (validade da lógica dedutivo-indutiva-identitária). Assim, parece claro que o estudo do Direito Tributário atual deixa de lado diversos aspectos como o gasto público, a capacidade contributiva, os direitos fundamentais, os objetivos da república e, resumidamente, toda e qualquer interação do Direito Tributário com a realidade social e as outras ciências (FOLLONI, 2013, p. 368/369).

Deste modo, outras dimensões devem ser incluídas no estudo do Direito Tributário. Deve-se analisar quem efetivamente está recolhendo o tributo e quem está recolhendo, por exemplo, os efeitos que cada tributo gera na realidade social, para tudo isso, é preciso trabalhar o Direito Tributário em complexidade e novas dimensões (FOLLONI, 2013, p. 368/369).

Esse trabalho complexificador do Direito Tributário pode ser organizado em seis “níveis de complexidade”, conforme detalha Folloni (2013b, p. 60/63):

São níveis no aprofundamento da cognoscibilidade interdisciplinar, não níveis estanques do real e, por isso, integrados recursivamente e perpassando-se incessantemente. Trilhar essa via significa ir de um ponto a outro passando por estádios, a partir da simplicidade em direção à complexidade. Cada um desses estádios caracterizar-se-á, em relação ao anterior, por um acréscimo no nível de complexidade e, por isso mesmo, por um ganho epistemológico desejável. Considerar um encadeamento de normas, e não apenas uma norma, é um estudo já incrementado, em sua complexidade, comparando-se ao estudo de uma norma só. Integrar valores, direitos fundamentais, justiça constitucional, fundamentos econômicos, éticos e políticos etc., galga novo estádio em complexidade. Quanto mais integrador for o pensamento, mais complexo será – e, portanto, melhor será. O primeiro nível de complexidade supera a análise, mas permanece ainda dentro do Direito Tributário. Ele contempla estudos que tratam, conjuntamente, dos diversos institutos do Direito Tributário, visto no sentido estrito e tradicional: normas relativas à instituição e arrecadação de tributos. Nesse primeiro plano, tem-se, ainda, somente Direito Tributário, embora já visto com algum grau de complexidade e, portanto, com certo ganho em face do estudo isolado de seus vários aspectos.

Ou seja, no primeiro nível de complexidade não se ultrapassa a fronteira do Direito Tributário, mas são incluídos estudos que analisam o Direito Tributário de forma mais complexa e não seus aspectos de forma completamente isolada.

O segundo nível de complexidade ainda continua normativista e não ultrapassa as fronteiras do âmbito jurídico, contudo integra o Direito Tributário às outras áreas do direito, como o Financeiro, o Administrativo, o Constitucional, o Econômico, dentre outros (FOLLONI, 2013, p. 370). Com isso, passa a ser possível, por exemplo, o estudo da destinação das receitas tributárias, antes área exclusiva do Direito Financeiro, bem como a finalidade do tributo. A noção de finalidade, contudo, deve ser vista de forma complexa, sob pena de se simplificar a realidade (FOLLONI, 2013b, p. 64).

No terceiro nível de complexidade, ainda somente dentro do âmbito jurídico, permite que se estude normas internacionais, comunitárias e o direito comparado, o que significa que passa a ser possível o estudo de mais de um ordenamento jurídico concomitantemente (FOLLONI, 2013, p. 370).

O quarto nível de complexidade, juntamente com o segundo nível, representa a grande evolução que o Direito Tributário necessita para continuar evoluindo e atendendo à realidade social. Integra-se a Dogmática Jurídica às outras ciências como a economia, a sociologia, a política, a psicologia, dentre outras. Nesse quarto nível não se admite somente considerações extra dogmáticas, mas também extrajurídicas para que seja possível a adequada compreensão e aplicação do direito (FOLLONI, 2013, p. 370).

Isso significa que passa-se admitir a contribuição dessas outras ciências para o estudo do Direito Tributário: ele não está mais isolado da realidade social.

Destaca-se, no entanto, que apesar do fato que jurista deve muito cauteloso ao pretender-se, ao mesmo tempo, um entendido em economia, política, sociologia e nas outras ciências, isso não significa que ele não deva se valer de lições de outras ciências, a fim de solucionar adequadamente problemas jurídicos. Não será mais eticamente admissível que o jurista deixe de resolver problemas que demandem outras competências que não exclusivamente jurídicas, por alegar que esses estão fora do seu campo de atuação (FOLLONI, 2013b, p. 64/65). Nesse ponto está a grande contribuição do quarto nível de complexidade.

O quinto nível de complexidade pretende abrir o Direito Tributário a informações desenvolvidas nos âmbitos do saber racional não científico: o Direito Tributário passa a dialogar com a ética e a filosofia. Os conhecimentos dessas áreas poderão auxiliar o direito a se comunicar melhor e de forma mais efetiva com a realidade, buscando-se a aplicação mais justa do direito ao caso concreto. Por fim, o sexto nível de complexidade integra ao direito o literário, o senso comum e o artístico. Supera-se o dualismo entre arte e Ciência do Direito, a partir da superação do dualismo entre razão e vontade (FOLLONI, 2013, p. 370).

A complexidade, portanto, passando pelos seus seis níveis expostos acima, permitirá que o Direito Tributário evolua e consiga acompanhar a realidade social. Deste modo, uma visão complexa e interdisciplinar do direito é absolutamente necessária para que se possa compreendê-lo e aplicá-lo da melhor forma possível.

Para isso, entretanto, não se pode esquecer que o desafio está em compreender o direito em sua complexidade, para além do reducionismo e do holismo (FOLLONI, 2014).

3.3 A NOVA VISÃO COMPLEXA E INTERDISCIPLINAR DO DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Como já foi exposto, apesar da inegável utilidade do modelo reducionista do estudo do direito, a mudança política, social e fática trazida pela Constituição de 1988 levou a uma mudança de mentalidade que repercutiu no modo pelo qual devem ser compreendidas as condutas do Fisco e do contribuinte, tornando esse modelo insuficiente, pois a realidade jurídica e o fenômeno tributário não se esgotam

nestes aspectos. O debate tributário, então, precisa deixar de ser um debate meramente formal, ele precisa incorporar diversas outras questões substanciais. Contudo, não se pode falar de prevalência da substância sobre a forma, mas de coexistência. A grande questão agora é saber quais os parâmetros e critérios a serem adotados nesse novo contexto em que a substância é tão importante quanto a forma (GRECO, 2011, p. 12/16).

Um dos caminhos seria envolver e enfrentar a zetética jurídica, caracterizada como o questionamento do direito posto. Sob um ângulo pragmático, a zetética pretende resolver problemas jurídicos com base em novos horizontes de conhecimento (BORGES, 2013, p. 118)

Assim, a investigação do Direito Tributário pode se dar sob novos ângulos e, especificamente, com o auxílio de diversas outras disciplinas que não necessariamente fazem parte do mundo jurídico, como a ciência política, economia, psicologia, sociologia, filosofia, história etc. A pesquisa no direito, portanto, passa a comportar estudos de ordem sociológica, política, econômica, história etc. (FERRAZ JÚNIOR, 1988, p. 45).

Dessa forma, a redução da Ciência do Direito à simples explicação não se torna mais possível. A ciência jurídica tem assento na realidade social, de forma que a dimensão político-programática, a atitude aporética e a *normative policy* devem se incorporar ao direito e à ética. A tendência atual, portanto, seria de integrar aspectos fáticos com a valoração jurídica e a preocupação política. Enquanto a política fiscal não é mais autônoma e se coloca entre a Ciência das Finanças e o Direito Financeiro, a Ciência das Finanças se conecta diretamente às políticas de desenvolvimento e à justiça social. A política também passa a ser tarefa legítima da ciência do Direito Tributário, entendida como uma reflexão sobre ordem fiscal justa. (TORRES, 2009, p. 167/168).

Para que o Direito Tributário atual possa ser compreendido, relacionando-se com questões como o desenvolvimento sustentável e a livre concorrência, é necessário que ele seja analisado conjuntamente com outras ciências (FOLLONI, 2013b, p. 60). O direito atual passa a ser cada vez mais complexo, sendo necessária uma nova forma de estudo que não trate o Direito Tributário de forma redutora, mas que a integre ao Direito Financeiro, ao Direito Econômico e à Economia.

Essa interdisciplinaridade é consequência da própria existência da normatividade em todos os ramos de conhecimento. O direito passa a ser estudado

de forma interdisciplinar justamente em consequência desse denominador comum de normatividade. Assim, a teoria do direito se torna inseparável da ética, da política, da economia, da linguística etc. (TORRES, 2009, p. 171/172).

Os Direitos Financeiro e Tributário se aproveitam de situações da vida real que geram riqueza para sobre elas impor a obrigação de contribuir para a manutenção do Estado. Ao entrar em contato com essas situações relacionam-se tanto com outras ciências, como Economia, Finanças e Política, quanto com outras áreas jurídicas como o Direito Civil e o Administrativo. Essa relação do Direito Financeiro e do Direito Tributário com outras ciências e outros ramos do direito são muito bem demonstradas por Torres (2009, p. 173/175) no Quadro 2 e Quadro 3.

Quadro 2 – Disciplinas relacionadas à Constituição Financeira

Teoria da Constituição Financeira	
Disciplinas jurídicas	Disciplinas extrajurídicas
Política do Direito	Filosofia
Direito comparado	Economia
História do Direito	Política
Teoria dos Direitos Fundamentais	Sociologia
Teoria da Constituição Política	Finanças
Teoria da Constituição Econômica	
Teoria da Constituição Penal	
Teoria da Constituição Social	
Política Constitucional	

Fonte: (TORRES, 2009, p. 174)

Quadro 3 – Disciplinas relacionadas ao Sistema Tributário Nacional

Teoria do Sistema Tributário Nacional	
Disciplinas jurídicas	Disciplinas extrajurídicas
Direito Comparado	Filosofia
Direito Civil	Economia
Direito Comercial	Política
Direito Administrativo	Sociologia
Política Tributária	Finanças
	Psicologia

Fonte: (TORRES, 2009, p. 175)

Os quadros acima demonstram claramente quais seriam essas outras áreas e disciplinas que o Direito Financeiro e Tributário se relacionam, a fim que possam efetivamente entrar em contato com a realidade social. As tabelas não são taxativas e tampouco exaustivas de forma que seu objetivo é somente apontar a existência das principais relações entre as áreas elencadas, sem necessariamente excluir possíveis outras relações. Deve-se destacar e entrar em detalhes, contudo, na

relação entre o Direito Financeiro e tributário e algumas das áreas mencionadas acima.

Em resumo, pode-se afirmar que as novas finalidades da tributação, sejam elas econômicas, ecológicas ou sociais, exigem o estudo interdisciplinar do Direito Tributário e financeiro (TORRES, 2009, p. 350).

Segundo Tipke e Lang (2008, p. 75):

A cooperação interdisciplinar da ciência tributária serve à meta de aperfeiçoar a racionalidade econômica do Direito tributário. O Direito Tributário é Direito Econômico; por isso apoia-se sua lógica objetiva bem a propósito em legalidades genuinamente econômicas. Por isso o Direito Tributário só pode desenvolver uma estrutura lógico-objetiva, quando racional economicamente concebido e especialmente também suficientemente considera o comportamento utilitarista do homem. Por conseguinte devem economistas e juristas em suas metas, plasmar um “bom” sistema tributário, não divergir e construir hipotéticas antíteses e sim esforçar-se para clarificar equívocos sistemáticos da discussão interdisciplinar.

Dessa forma, o sistema tributário deve ser entendido como o resultado da troca entre os diversos subsistemas da sociedade, pois somente assim poderá oferecer respostas à complexidade da realidade social (CALIENDO, 2009, p. 7).

3.3.1 Direito Tributário, Financeiro e a Filosofia

A relação da filosofia com o Direito Tributário, por mais que tenha ficado bastante esquecida na onda positivista (entre meados do século XIX), perdendo espaço para a economia e a Ciência das Finanças, voltou a crescer após a segunda guerra mundial, especificamente no que se trata da relação entre tributos e justiça fiscal. Passou-se a falar em filosofia do Direito Tributário, com autores como Klaus Tipke, e em filosofia do imposto, com autores como Daniel Gutmann e Michel Bouvier (TORRES, 2009, p. 176/177).

Somente a filosofia é capaz de explicar a relação entre liberdade e tributo e analisar justamente as contradições entre a liberdade individual e o poder de tributar do Estado. Da mesma forma, a filosofia é absolutamente necessária quando se pretende debater assuntos como justiça fiscal e a relação entre a ética e o direito.

Nesse sentido, destacam-se as lições de Gutmann (2002, p. 7) e Bouvier (2002, p. 15):

Une philosophie de l'impôt est plus que jamais nécessaire. S'appuyant sur le dépassement des distinctions fiscales traditionnelles entre différents types de prélèvements, elle doit tenter de penser la justice substantielle de l'impôt dans le contexte de la rénovation complète de la souveraineté.⁹

L'impôt idéal c'est avant tout l'impôt qui est reconnu comme légitime par les contribuables. Cette question est au centre des relations qui se nouent entre l'individu et l'État, autrement dit du lien social. Il convient donc d'être attentif aux conditions politiques et socio-logiques de la légitimité fiscale comme à ses conditions juridiques et administratives.¹⁰

Não é menor a necessidade de se estudar o Direito Tributário juntamente com a filosofia quando há a necessidade de se considerar aspectos relacionados à justiça, equilíbrio e igualdade, uma vez que todos eles dependem de postulados éticos e filosóficos para serem estudados (TORRES, 2009, p. 350).

Nesse sentido, Tipke e Lang (2008, p. 50) alertam que “a justa distribuição da carga fiscal total a cada um dos cidadãos é um imperativo de ética [...] a mais nobre missão de um Estado de Direito é velar por regras justas e executá-las, proteger seus cidadãos da injustiça”.

Ou seja, não há qualquer dúvida da importância do estudo do Direito Tributário e financeiro juntamente com a filosofia para que se possa compreendê-lo de uma forma mais completa, incluindo conceitos como justiça fiscal e legitimidade fiscal.

3.3.2 Direito Tributário, Financeiro e a Ciência das Finanças

Como já foi exposto no primeiro capítulo, a questão da autonomia da Ciência das Finanças em relação ao Direito Tributário e financeiro já foi muito debatida ao longo do século XX.

Durante muito tempo se reduziu a Ciência das Finanças ao estudo da essência, funções e efeitos da atividade financeira, enquanto o Direito Financeiro estudaria as normas legais e princípios ligados a essa atividade.

Contudo, após a constituição de 1988, não se pode mais pensar no estudo do Direito Tributário sem que se possa estudar pontos como a alocação e vinculação

⁹ Tradução livre: Um a filosofia do imposto é mais necessária que nunca. Se apoiando na ultrapassagem das distinções fiscais tradicionais, ele deve pensar na justiça substancial do imposto no contexto de renovação completa da soberania.

¹⁰ Tradução livre: O imposto ideal é antes de tudo aquele reconhecido como legítimo pelos contribuintes. Essa questão está no centro das relações que ligam o indivíduo e o Estado, ou, dito de outra forma, a ligação social. Convém, então, estar atento às condições políticas e sociológicas da legitimidade fiscal, assim como às condições jurídicas e administrativas.

das receitas tributárias ou até mesmo como seria um sistema tributário ideal. Esse tipo de estudo, que durante muito tempo foi objeto exclusivo da Ciência das Finanças, deve passar a ser estudado em conjunto com a Ciência do Direito, a fim de que seja possível a adequação da realidade social com teoria financeira e jurídica.

Klaus Tipke e Joachim Lang (2008, p. 74/76), ao tentar criar uma doutrina que superasse o positivismo jurídico, já alertava que o estudo do Direito Tributário deve ser realizado em conjunto com a Ciência das Finanças, visando um sistema tributário ideal.

Um exemplo de trabalho interdisciplinar no Brasil foi justamente o Código Tributário Nacional, coordenado por dois juristas, Rubens Gomes de Souza e Gilberto de Ulhoa Canto e um financeiro, Gerson Augusto da Silva (TORRES, 2009, p. 351).

3.3.3 Direito Tributário, Financeiro e a Economia

A economia pode ser definida como a ciência que estuda o comportamento humano, individual ou coletivamente considerado, relacionado com a escolha dos fins que satisfaçam necessidades materiais e a eleição dos meios para alcançá-los em um quadro de limitações (MARINS, 2005, p. 33).

Desde sempre a economia esteve ligada à fiscalidade. Em 1776, Adam Smith já analisou temas como a capacidade contributiva, eficiência administrativa e custo-benefício em sua obra *“An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations”* (TORRES, 2009, p.180/181).

A essencialidade do estudo do Direito Tributário juntamente com a economia pode ser demonstrada de diversas formas. A economia, por exemplo, com o auxílio da Ciência das Finanças, analisa quais são as necessidades públicas, as perspectivas econômicas nacional e internacional, bem como quais são os setores economicamente mais produtivos.

Ao Direito Tributário cabe estudar todos esses dados trazidos por essas ciências e definir como será realizada a tributação da atividade econômica, a fim de que seja possível se obter a maior quantidade de recursos possíveis sem prejudicar os contribuintes e a própria economia.

Por outro lado, o Estado pode optar por se utilizar do Direito Tributário para intervir diretamente na economia. Ora, como seria possível a definição da forma da intervenção, da sua necessidade e do ramo da economia que seria influenciado, sem qualquer estudo econômico quanto à forma da intervenção?

Nesse ponto, Folloni (2013b, p. 66) destaca a importância do estudo do Direito Tributário juntamente com a economia:

Outros exemplos, no campo das relações entre Direito e Economia: o artigo 149, caput, da Constituição, autoriza a União a instituir contribuições de intervenção no domínio econômico, como instrumento de sua atuação nessa área. Contribuição que, a esse título, não instrumentalizar a atuação federal no domínio econômico, será inconstitucional. Não se avança no estudo da proibição da instituição de tributos com efeito de confisco para além de considerá-lo uma mera advertência ao poder legislativo. Por ser um problema complexo, a doutrina tributarista sustenta que não há possibilidade de delimitação pela racionalidade científica. Realmente: por ser complexo, o tema precisa ser enfrentado em complexidade, e uma racionalidade científica redutora e simplificadora não encontra perspectivas para seu estudo adequado. Não se sabe até que ponto a consideração de teorias econômicas a respeito do confisco de propriedade seriam úteis para a clarificação do ponto, porque elas estão a priori vedadas pela metodologia dominante. O efeito de confisco é atingido quando o tributo abala a existência econômica do cidadão, sendo necessário verificar até que ponto o tributo se tornou insuportável economicamente. O problema é pragmático: a preocupação constitucional é com o “efeito de confisco”. Se é assim, então a cogitação econômica é necessária, como o é a consideração concreta dos efeitos da norma sobre o sujeito, algo interdito à Ciência do Direito Tributário pela metodologia que professa.

O artigo 170 da Constituição elege a livre concorrência como princípio da ordem econômica, e prescreve à lei o dever de reprimir a dominação dos mercados e a eliminação da concorrência. Diretriz semelhante está no Tratado de Assunção, instituinte do Mercosul. Essas normas proíbem condutas econômicas: é vedado dominar mercados, eliminar a concorrência, concorrer deslealmente ou instituir monopólios. Quem não compreender o que é um domínio de mercado, uma eliminação de concorrência, uma concorrência desleal ou um monopólio, temas originariamente econômicos, não saberá interpretar nem aplicar o Direito Constitucional brasileiro. E quem não souber avaliar se determinada ação produz esses efeitos também estará impotente para compreender sua juridicidade. Essa avaliação depende dos efeitos dessa ação na economia, e dos efeitos que a própria economia devolve à ação – que, com isso, terá seus efeitos complexificados, em circuito recursivo. Ampliando-se a visão, a questão torna-se ainda mais complexa porque as ações não são isoladas, gerando efeitos umas nas outras. Não se negar a conhecê-los é fundamental.

Além disso, a construção jurídica do sistema tributário e a definição de metas fiscais deve levar em conta diversos pontos estudados pela economia, como o pleno emprego, a redistribuição de renda, a saúde financeira das empresas, o controle da inflação, a variação cambial, o desenvolvimento econômico, dentre outros, os quais são absolutamente essenciais para a definição de alíquotas tributárias,

desonerações fiscais e da utilização dos tributos extrafiscais (TORRES, 2009, p. 352).

Assim, parece claro que a tributação é um fenômeno intersistêmico que envolve a política e a economia tanto quanto o direito. A relação entre esses institutos pode ser definida da seguinte forma (CALIENDO, 2009, p. 7):

No caso da política pode ser lido como uma relação entre poder e não poder (limites) tributar, ou seja, exigir prestações pecuniárias compulsórias e particulares; no caso da Economia a tributação pode ser entendida como um elemento relativo à programação dos agentes econômicos sobre o que terão ou não nas situações de produção, acumulação e circulação de bens em dada sociedade. Por sua vez, o Direito irá considerá-la como conjunto de expectativas institucionalizadas que dizem como os outros se comportem nas relações entre o poder de tributar e as limitações a este poder, determinando as sanções pelo descumprimento dessas normas condicionais;

A partir da segunda metade do século XX (1960), a economia começou a ganhar ainda mais espaço na Ciência do Direito e começou a participar até mesmo da sua interpretação e planejamento, por meio da teoria da análise econômica do direito - AED (*Law & Economics*), que será analisada adequadamente no próximo capítulo.

De qualquer forma, fica claro que há uma relação muito estreita entre a economia e o Direito Tributário e financeiro. De fato, sem o auxílio da economia seria quase impossível para o direito entender, explicar e analisar alguns fenômenos como o da extrafiscalidade, capacidade contributiva, dentre outros (TORRES, 2009, p. 183).

4 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O estudo do Direito Tributário interdisciplinar e complexo, diretamente relacionado com o Direito Econômico e com a Ciência da Economia, passa a ser absolutamente necessário, como demonstrado no capítulo anterior.

Para que esse estudo seja realizado, novas ferramentas também passam a ser necessárias. Como uma das ferramentas que podem auxiliar o estudo do Direito Tributário, propõe-se a utilização da análise econômica do direito (*Law & Economics*), cujo objetivo é propor a solução de problemas jurídicos e falhas de mercado, utilizando os conhecimentos da Economia (PINHEIRO; SADDI, 2005, p. 85). Gico Júnior (2009, p. 12), assevera que a AED aplica o instrumento analítico empírico da economia para tentar, assim, compreender, explicar e prever as implicações fáticas do ordenamento jurídico.

O movimento da AED tem suas origens especialmente na escola clássica da Economia, na qual se destacou o economista Adam Smith (MACKAAY, 2000, p. 65), contudo, ela surgiu efetivamente nos Estados Unidos, em 1960, com o economista da Universidade de Chicago, Ronald Coase, prêmio Nobel de Economia em 1991, ao publicar o artigo *"The Problem of Social Cost"*. Na mesma época, Guido Calabresi publicou *"Some Thoughts on Risk Distribution and the Law of Torts"*, cujo tema foi aprofundado, mais tarde, em seu livro *"The Cost of Accidents. A legal and economic analysis"* (COOTER; ULEN, 2010, p. 17).

Richard Posner publicou o primeiro livro específico sobre Direito e Economia, se utilizando das ferramentas dessa disciplina em diversos ramos do Direito (POSNER, 1977), que logo passou a ser utilizado por outros autores americanos,¹¹ espalhando-se pelo mundo.

A doutrina divide o estudo da AED em duas linhas: (i) análise positiva do direito: prediz os efeitos das regras legais, analisando, por exemplo, como os agentes econômicos vão reagir a mudança das leis; e (ii) análise normativa do direito: procura estabelecer recomendações de políticas e regras legais baseadas nas suas consequências econômicas, estabelecendo como princípio, o uso da expressão eficiência (PINHEIRO; SADDI, 2005, p. 88).

¹¹ Dentre esse autores podemos citar Henry Manne, que criou o *"Economics Institute for Law professors"*, Robert Cooter e Thomas Ulen, que publicaram o célebre livro *"Law and Economics"*, em 1987.

Na mesma linha, Caliendo (2009, p. 15) especifica que a análise econômica em sentido descritivo (positivo) *“trata a aplicação de conceitos e métodos não jurídicos no sentido de entender a função do Direito e das instituições jurídicas. Tais como a aplicação da teoria dos jogos ou da teoria das escolhas públicas (public choice)”*.

Já a análise normativa pretenderia não apenas descrever o Direito com instrumentos econômicos, mas também encontrar elementos econômicos que formariam a teoria jurídica. Assim, *“os fundamentos da eficácia jurídica e mesmo da validade do sistema jurídico deveriam ser analisadas tomando em consideração valores econômicos, tais como eficiência, entre outros”* (CALIENDO, 2009, p. 15).

Destaca-se que a AED pode ser particularmente eficaz no Direito Tributário na medida em que a base do Direito Tributário está diretamente ligada às ciências das finanças, conforme já mencionado acima. Assim, apesar do fenômeno tributário ser jurídico e se distinguir do fenômeno econômico, estes se integram (AMATUCCI, 2014, p. 293).

A importância da análise econômica do Direito Tributário pode consistir, assim, no estudo da efetividade da norma que institui um tributo. Através da análise econômica do Direito Tributário é possível estudar os potenciais efeitos dos tributos como uma forma de intervenção estatal na economia, que tem como premissa central buscar a eficiência de forma a impedir que cause efeitos reflexos não pretendidos inicialmente, pois o controle *ex ante* seria mais eficiente que o controle *ex post*. A AED pode ser utilizada para prever uma possível consequência danosa ou para propor a correção da medida interventiva e evitar os prejuízos que a intervenção gerou.

Como asseveram Cooter e Ulen (2010, p. 26) a economia fornece um padrão normativo útil para que se possa avaliar o direito e as políticas públicas, pois as leis não são apenas argumentos técnicos, são instrumentos para atingir objetivos sociais, de forma que são necessários métodos para se avaliar os efeitos das leis sobre a realidade social.

Por outro lado, sabe-se que o Direito Tributário tem um papel fundamental na busca por justiça social, porém, muitas vezes, a busca por justiça social pode implicar na limitação da liberdade econômica ou até mesmo na ineficiência do sistema econômico (AMATUCCI, 2014, p. 291).

Até que ponto o Direito Tributário deve visar a justiça social e a redistribuição de riquezas, quando isso pode, certas vezes, reduzir os níveis de eficiência do sistema econômico? O que deve prevalecer: a redistribuição de riquezas ou o desenvolvimento nacional?

Essa aproximação entre Direito Tributário e economia pode justamente auxiliar o legislador e os representantes do poder executivo a sopesar esses valores e utilizar o Direito Tributário como indutor do desenvolvimento do país, observando-se os objetivos da República Federativa do Brasil, previstos no art. 3º da Constituição Federal, quais sejam: (i) construir uma sociedade livre, justa e solidária; (ii) garantir o desenvolvimento nacional; (iii) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e (iv) promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Por fim, deve-se ressaltar que não se pretende utilizar a análise econômica do direito como solução para todos os problemas do Direito Tributário. O que se pretende demonstrar é sua utilidade como uma das ferramentas existentes para que o estudo do Direito Tributário possa continuar evoluindo e induzindo o desenvolvimento.

4.1 POSTULADOS PRÉVIOS À APLICAÇÃO DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

Nos capítulos anteriores foi demonstrado que o Direito Tributário não pode ser visto como um sistema isolado das demais áreas do direito, das outras ciências e da realidade social. De fato, ficou claro que as mais diversas áreas da ciência se comunicam e influenciam umas as outras.

Portanto, não há dúvidas que a tributação é um fenômeno intersistêmico que envolve política, economia e direito, e é influenciado pelas mais diversas áreas do conhecimento, sendo que somente pela análise de todos esses fatores é possível se compreender efetivamente o fenômeno. O sistema tributário deve ser compreendido como o resultado de trocas entre os subsistemas da sociedade. Somente assim poderá dar respostas à complexidade do sistema social, à incapacidade de previsão exata de consequências racionais e poderá evoluir e acompanhar a evolução da sociedade. Por outro lado, nenhum dos sistemas deverá se sobrepor ou corromper

ao outro. Ou seja, o direito não deverá se sobrepor à economia e a economia não deverá se sobrepor ao direito, os sistemas deverão conviver em equilíbrio, a fim de que não haja, por exemplo, a eficiência econômica se sobrepondo à justiça social (CALIENDO, 2009, p. 7).

Assim, antes de se demonstrar algumas aplicações da análise econômica do direito no âmbito do Direito Tributário e sua relação com o desenvolvimento, deve-se tecer alguns comentários sobre postulados e teorias relacionados à AED.

O primeiro ponto é que a análise econômica do direito não pode ser vista como uma teoria única. Ela deve ser vista como um movimento, uma nova forma de se analisar as relações que existem entre direito e economia. Dentro desse movimento, há diversos autores, linhas e teorias, cada um com as suas especificidades e diferenças. Em razão disso, a tributação, dentro no movimento da análise econômica do direito, pode ser vista de diversas formas e a adoção de uma ou outra linha também influenciará na forma como a AED será utilizada (CALIENDO, 2009, p. 14).

O presente estudo não pretende demonstrar quais são todos os postulados ou ainda esgotar toda a teoria por trás da análise econômica do direito, mas procura demonstrar como o estudo da relação entre o direito e a economia é necessário para o Direito Tributário, especificamente em relação à sua aplicação em casos concretos.

Para caracterizar o método de estudo, Caliendo (2009, p. 15) especifica alguns postulados da AED, que devem ser levados em conta: (i) o *individualismo metodológico*, segundo o qual os fenômenos coletivos são resultantes de decisões individuais; (ii) *escolha racional*, o qual dispõe que as decisões individuais são entendidas como racionalmente dirigidas à maximização dos interesses individuais (*benefits over costs*); (iii) *preferências estáveis*, as quais significam que no curto prazo haveria a estabilidade de preferências; (iv) *equilibrium*, correspondente à ideia de que as interações na política e no direito tendem, assim como no mercado, ao equilíbrio. Também ao tratar dos postulados, mas sob outra roupagem, Gico Junior (2009, p. 17/18) afirma que devem ser levados em conta: a) a escassez de recursos; b) a racionalidade maximizadora; c) os incentivos; e d) o equilíbrio.

Aplicando-se esses postulados em relação ao Direito Tributário, tem-se a análise econômica da tributação (FORTES; BASSOLI, 2010; CALIENDO, 2009).

Como mencionado acima, dentro da análise econômica do direito, há diversas linhas e teorias. Em relação à tributação, talvez as que tenham maior influência sejam a da Escola de Chicago (Chicago Law and Economics) e a da Escola das Escolhas Públicas (Public Choice Theory).

Dentro da Escola de Chicago, Coase (1937) demonstrou que as teorias econômicas tradicionais ignoravam os custos de celebração e execução de contratos, por exemplo, e somente contemplavam os custos de produção e transporte. Em razão disso, denominou esses custos de “custos de transação”.

Essa abordagem de Coase teve como seu maior mérito o fato de considerar a racionalidade econômica do mercado limitada, ao contrário do que fazia a teoria econômica ortodoxa. O autor considerou aspectos que não eram levantados pela teoria clássica, como a assimetria de informações entre os agentes envolvidos.

Nesse sentido, a tributação poderia ser caracterizada como um custo de transação no sentido restrito ou no sentido amplo. A tributação é tomada como um custo de transação em sentido restrito quando é considerada a incidência direta de tributos na celebração de negócios jurídicos. Entretanto, também pode ser considerada em sentido amplo, ou seja, quando é considerada como custo na utilização dos mecanismos de mercado: quando o sistema jurídico tributário, por exemplo, gera maior ou menor incerteza e maiores ou menores custos para a celebração de negócios (CALIENDO, 2009, p. 22/23).

Assim, os custos relacionados à tributação podem surgir em razão de uma forma de tributação ou da própria instituição do tributo, causando o que se denominou de externalidade negativa, conforme assinala Bragança (2001, p. 145):

Embora a teoria em foco analise as externalidades criadas entre os agentes de mercado o exemplo da forma da tributação do setor elétrico demonstra as “externalidades” que são criadas pelo Direito Tributário em relação ao direito concorrencial e do consumidor, afetando, em última análise, a própria sociedade. Os objetivos pretendidos pela tentativa de criação de um ambiente competitivo são frustrados ou encontram óbice devido à forma de tributação.

Em termos práticos, se um empresário, ao planejar seu negócio, não puder calcular exatamente qual o custo tributário de cada operação (custo *ex-ante*), isso poderá gerar diversos custos adicionais (imprevistos) para a empresa (custos *ex-post*) e, conseqüentemente, terá efeitos nocivos na economia, como a falência de empresas, o comprometimento dos investimentos ou do planejamento estratégico

definido, ou, ainda, o repasse deste custo ao consumidor final. Assim, quando o Estado institui algum tributo, imediatamente provoca um impacto no mercado. Esse impacto pode ser direto, pagamento de determinado tributo, ou ainda indireto, causando desequilíbrio na economia e da concorrência.

Assim, a análise econômica do direito, com a teoria de Coase, pode ser um essencial instrumento de estudo da tributação.

Ainda dentro da Escola de Chicago, não se pode deixar de mencionar as contribuições de Richard Posner para a análise econômica do direito. Em sua obra clássica *“Economic Analysis of Law”*, propôs um conceito abrangente de justiça, a fim de explicar a tomada de decisões judiciais e situá-las em bases objetivas. (POSNER, 2007, p. 473).

Segundo Posner (1987, p. 04), as pessoas se comportam racionalmente tanto nos mercados econômicos, quanto fora deles, a fim de satisfazerem suas preferências individuais. Ou seja, quase a totalidade das pessoas agiria de forma racional, sendo que as que assim não agem representariam raras exceções.

Isso significa que o comportamento racional seria, em geral, previsível. A função do direito, portanto, seria de distribuir custos e benefícios entre os agentes, num espécie de simulação do que teria ocorrido se o mercado estivesse em situação de equilíbrio (ARRUDA, 2013, p. 6).

Arruda (2013, p. 6) esclarece que do modelo do agente racional pode-se extrair três conceitos essenciais:

i) a relação inversa entre o preço de um determinado bem e a quantidade demandada (Lei da Demanda); ii) o custo de oportunidade, isto é, o que se perde ao empregar um recurso de forma a negar a sua utilização a uma outra pessoa. A utilização de um determinado bem de uma determinada maneira implica negar-lhe a utilização de outra forma possível. Por outro lado, o bem cujo uso é único e cuja fonte é abundante, perde o valor. As forças do mercado tendem a fazer do custo de oportunidade o preço máximo e o mínimo. O preço do recurso estabelecido acima do custo de oportunidade, ou melhor, um preço estabelecido em um nível superior ao do mercado atrai recursos para a produção do bem até que o aumento da produção reduza esse preço. e; iii) a tendência dos recursos girarem em torno do seu uso mais valioso no livre mercado, isto é, quando os recursos estão sendo utilizados onde seu valor é maior, podemos afirmar que estão sendo eficientes. A oportunidade de lucro (preço acima do custo de oportunidade) é que atrai os recursos para certa atividade.

Em síntese, a teoria de Posner que relaciona eficiência e justiça determina que é a maximização de riqueza da sociedade que poderá julgar se as instituições são boas e justas. Assim, as regras jurídicas também deveriam ser avaliadas em

função do paradigma de maximização da riqueza, ou seja, regras jurídicas e interpretações do direito que promovam a maximização da riqueza seriam justas; regras que não a promovessem, seriam injustas (SALAMA, 2008, p. 6).

Por outro lado, o sistema de análise de custos e benefícios no direito funcionaria como um estímulo ou desincentivo a certas condutas, o que significa que uma conduta desejável deveria ser estimulada com benefícios (redução de custos), já uma conduta ilícita ou indesejável deveria ser punida com um aumento dos custos envolvidos. O direito se tornaria um grande sistema de preços, similar ao mercado e à economia (CALIENDO, 2009, p. 47).

Outra linha, dentro da AED é a da Escola das Escolhas Públicas (*Public Choice Theory*), iniciada por James Buchanan. A teoria da escolha pública gira em torno da formação do consentimento da sociedade (CALIENDO, 2009, p. 25).

A ideia de eficiência nessa teoria, por exemplo, está vinculada à ideia de consentimento livre com base em acordos constitucionais, institucionais e normativos (BUCHANAN, 1968, 5.8.10)¹².

Já a constituição é entendida como uma contrato que pretende assegurar os ganhos decorrentes da cooperação social e evitar estratégias que gerem desequilíbrios. Contudo, mesmo após a formação do pacto constitucional, seria impossível evitar completamente condutas oportunistas pós-contratuais que visam o benefício individual de algumas pessoas ou grupos. Um exemplo dessas condutas pós-contratuais seria o *rent seeking*, que visa minar a legitimidade da constituição por meio de condutas que reduzem o valor da cooperação, como ocorre quando um grupo particular se utiliza de aparelhos do poder para obter benefícios próprios. O sistema constitucional pode, então, estar mais ou menos sujeito ao *rent seeking*, dependendo da possibilidade de grupos privados se aproveitarem dos aparelhos do estado (CALIENDO, 2009, p. 26/28).

A tributação, por sua vez, pode ser vista, de acordo com essa escola, sob a perspectiva de três autores: Knut Wicksell, Amilcare Puviani e James Buchanan. Wicksell, em 1896, publicou "*A new principle of just taxation*". Nesse livro, o autor propôs o princípio da tributação justa, segundo o qual os contribuintes

¹² Nas palavras de BUCHANAN: A Wicksellian rule of unanimity is the political or institutional counterpart to the theory of choice that was developed in earlier chapters. Translated into political-choice terms, Pareto optimality becomes Wicksellian unanimity. The direct relationship between these two concepts is self-evident. Unless all members of the group agree to make a proposed change, some member or members must expect to be made worse off by the change;

necessariamente deveriam ter o retorno do valor integral que pagam em impostos em serviços públicos. Essa vinculação entre os valores pagos e os serviços recebidos, contudo, não precisa ser imediata, contanto que ao final da vida do contribuinte essa balança estivesse equilibrada. (CALIENDO, 2009, p. 28/30).

Já Amilcare Puviani procurou responder à questão “Como pode ser minimizada a resistência dos contribuintes ao financiamento das ações governamentais?” Para responder a pergunta, o autor introduziu a hipótese da ilusão fiscal (MOURÃO, 2008, p. 3/4).

Puviani tenta explicar como a classe dominante pode tomar decisões econômicas e como pode explicar essas decisões para a classe dominada (que não está no poder). Uma das soluções apontadas é iludir a classe dominada, de modo que ela pense que a carga tributária por ela suportada é inferior àquela suportada pela classe dominante. Para que isso possa ser concretizado, o autor aponta diversas possibilidades, como o velamento dos custos dos investimentos públicos, a tributação predominantemente sobre o consumo e a criação de programas de despesas públicas supostamente provisórias, mas que acabam se eternizando no tempo (CALIENDO, 2009, p. 31/32).

Apesar de Puviani ter criado essa teoria no início do século XX, as suas conclusões e sugestões para fazer com que o contribuinte não perceba o quanto realmente está sendo tributado podem ser facilmente encontradas até nos dias atuais. Especialmente no Estado brasileiro, onde ainda há muitas dificuldades com o planejamento e a transparência dos gastos públicos, a tributação é essencialmente focada no consumo e não na renda, sem mencionar os tributos e despesas que são criados para serem provisórios e acabam se eternizando (CPMF, adicional de 10% sobre o valor da multa do FGTS etc.).

Já Buchanan (1968), ao analisar a tributação e o Estado democrático, entende que haveria um paradoxo fundamental. Enquanto os particulares tendem a buscar seus interesses particulares, há sempre uma demanda crescente por uma distribuição localizada de recursos. Ou seja, há uma capacidade limitada de arrecadação e uma demanda quase ilimitada e investimento estatal, sendo essa contradição responsável por grande parte das crises fiscais do estado democrático (CALIENDO, 2009, p. 33/35).

Ainda segundo Buchanan (1968, 5.8.36), os tributos não podem ser analisados de acordo com aos princípios da justa ou eficiente tributação, uma vez

que ela sempre será nociva. A tributação deve ser vista com base no princípio do menor sacrifício possível, ou seja, de forma que ela venha causar o a menor distorção possível no sistema de oferta e demanda do mercado.¹³

A breve descrição de algumas linhas da análise econômica do direito acima servem somente para demonstrar a existência de pensamentos diferentes dentro do mesmo movimento, ou seja, como já foi mencionado, a AED não pode ser classificada como uma única teoria, mas como um movimento que possui inúmeras vertentes.

Por outro lado, também ficou evidente a relação que todas essas linhas possuem com a tributação, o que significa que o estudo do Direito Tributário a partir da análise econômica do direito sempre terá seus benefícios, seja qual for a linha adotada. Todas elas, cada uma com as suas especificidades, possuem ferramentas para auxiliar o direito na resolução de casos concretos, o que, por sua vez, não significa que todos os problemas do Direito Tributário deverão ser resolvidos a partir da AED ou que ele terá de ser interpretado a partir da AED.

4.2 CRÍTICA À ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

Uma das principais críticas feita à análise econômica do direito se refere à adoção do paradigma do *homo economicus* como sua característica fundamental, o que representaria uma grande redução na explicação do direito, conforme assinala Pacheco (1994, p. 164/165):

¹³ Nas palavras de BUCHANAN: Within such a framework, it followed more or less rationally that taxes should be analyzed in terms of their ability to satisfy certain minimization criteria. Taxes were discussed in terms of "least-aggregate sacrifice," the most sophisticated of the utilitarian principles, and in terms of least-price distortion, the somewhat more widely accepted norm for market efficiency. Principles of "just" taxation and of "efficient" taxation were not based in any way on the imputation of benefits from public goods and services.

Temos visto que a universalização do objeto econômico que este imperialismo postula radica em última instância na assunção do paradigma do *homo economicus*, como premissa básica da qual é possível a descrição de todo o real. Era necessário ilustrar como descreve a realidade esta categoria, e para tanto, usamos o trabalho de Posner sobre as sociedades primitivas com o objetivo de demonstrar o reducionismo a que conduz o “enfoque econômico” de realidades não mercantis, reducionismo que esta na base da explicação de direito que pretende realizar a Análise Econômica do Direito e limita seu próprio aporte teórico.

[...]

O problema reside no nível das premissas, se estas se assumem como panaceia de rigor científico, como um feito universal indiscutido e indiscutível, a descrição da realidade realizada de acordo com elas é sempre uma realidade cegada, reduzida, pelas próprias restrições das premissas de partida.

Já abordando outra linha, Derani (2008, p. 98) critica a racionalização dos recursos produtivos, da natureza e da sociedade:

Ora, não existe tal imediata mobilidade de recursos produtivos. Isto faz parte de um tipo ideal, resultado de uma decomposição ideológica, em que se despreza séculos de batalha histórica, para o ajuste e domesticação de hábitos, gostos e modos de vida a um processo produtivo que não surgiu de uma racionalização de recursos produtivos, mas de uma razão individual de apropriação e proveito. Qualquer mudança de otimização de um proveito individual para uma utilidade social deve surgir de fora dessa lógica estéril, idealizada em um processo econômico impossível de concretizar.

As críticas mencionadas acima possuem certa razão na medida em que, efetivamente, o direito, a conduta humana, a sociedade e a natureza não podem ser reduzidas à racionalidade econômica ou a critérios de eficiência.

Em razão disso, seria absolutamente incoerente o presente estudo, após criticar o reducionismo da doutrina do Direito Tributário, sugerir a adoção de outra teoria tão reducionista quanto à que foi criticada nos primeiros capítulos.

É por isso que o presente estudo, como já foi esclarecido anteriormente, não adota a análise econômica como uma teoria, mas entende que ela pode ser uma nova forma de abordagem do direito (CALIENDO, 2009, p. 16), o que significa que ela será mais uma ferramenta a ser utilizada pelo jurista na resolução de problemas e na análise de decisões judiciais e de casos concretos.

Portanto, o presente estudo não pretende que sejam fechadas as portas às demais áreas do conhecimento e às demais teorias de análise do direito. De fato, para a resolução de casos concretos deve-se escolher as teorias e formas de estudo que melhor se encaixam à situação, seja a análise econômica, a teoria pura do direito ou outras teorias.

4.3 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E O MERCADO

Demonstrado no que consiste a análise econômica do direito, passa-se a analisar a forma como o Direito Tributário pode interagir com o desenvolvimento e como a AED pode auxiliar o direito nesse ponto.

Para isso, será necessário antes se analisar alguns conceitos básicos de economia e da Ciência das Finanças e, posteriormente, conceitos de desenvolvimento.

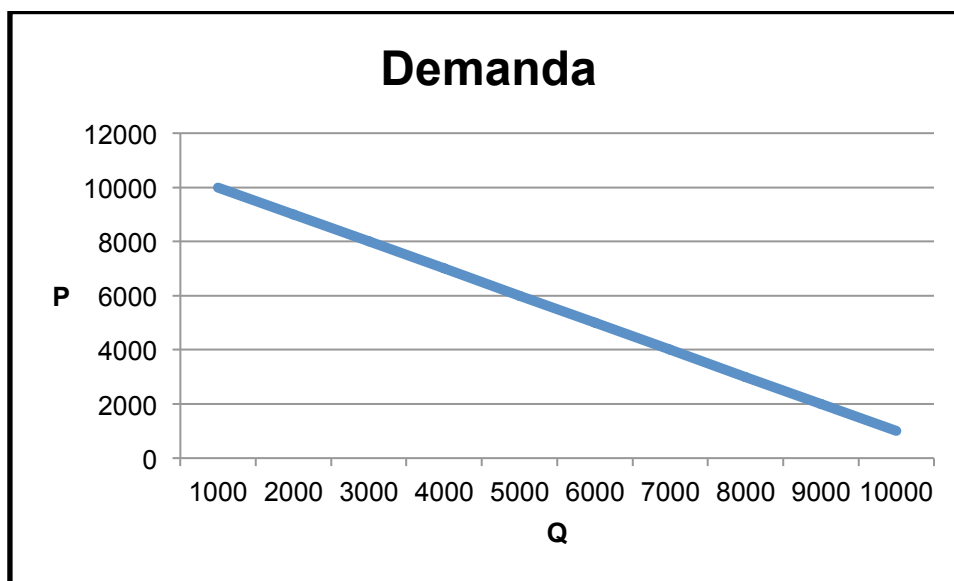
Segundo Carvalho (2009, p. 11), para grande parte da doutrina a tributação é vista somente por causar distorção no sistema de preços do mercado, sendo sempre nociva do ponto de vista econômico, ou seja, gera ineficiência.

Gonçalves (2012, p. 17) ressalta ainda que não há dúvidas que os tributos podem influenciar diretamente a livre concorrência, sendo que a cobrança ou a concessão de isenções de determinados tributos pode claramente originar uma assimetria concorrencial.

Deve-se investigar, contudo, os motivos pelos quais a tributação é vista somente como geradora de ineficiência, a fim de verificar se, atualmente, tal assertiva, propagada durante muito tempo na economia e no direito, continua sendo integralmente verdadeira. A fim de compreender a influência da tributação no mercado, também deve-se entender alguns conceitos como oferta, demanda e ponto de equilíbrio.

A demanda, ou procura, pode ser definida como a quantidade de determinado bem ou serviço que os consumidores desejam adquirir em certo período de tempo. Ela depende de algumas variáveis que podem influenciar a escolha do consumidor, quais sejam: o preço do bem ou serviço, o preço de outros bens, a renda do consumidor e o gosto ou a preferência do indivíduo. A relação entre quantidade demandada (Q_d) e o preço do bem (P) é inversamente proporcional, de forma que ela pode ser representada pela equação matemática $Q_d=f(P)$ e pela curva apresentada no Gráfico 1 (VASCONCELLOS; ENRIQUEZ GARCIA, 2011, p. 38/39).

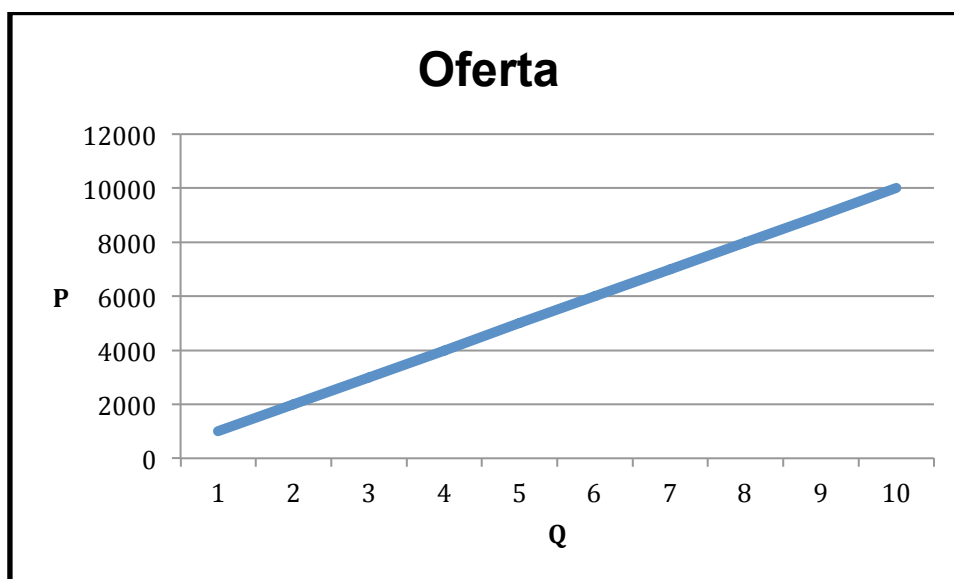
Gráfico 1 – Demanda



Fonte: o autor.

Já a oferta pode ser conceituada como a quantidade de bens que os produtores desejam oferecer no mercado em determinado tempo e também depende de uma série de fatores como o preço do bem, o custo do bem, metas, objetivos, dentre outros. A relação entre a quantidade ofertada (Q_o) e o preço do bem (P), ao contrário da demanda, é diretamente proporcional, podendo ser representada pela equação $(Q_o)=f(P)$ conforme ilustrado no Gráfico 2 (VASCONCELLOS; ENRIQUEZ GARCIA, 2011, p. 42/43).

Gráfico 2 – Oferta

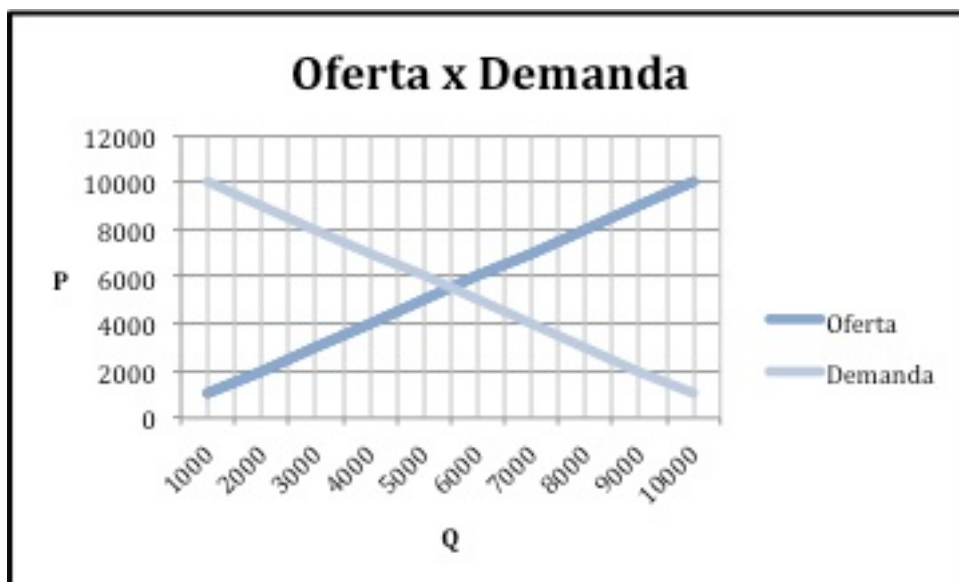


Fonte: o autor.

As curvas acima demonstram que, para determinado bem, quanto maior for o seu preço, mais ele será ofertado pelos produtores e menos ele será demandado pelos compradores, da mesma forma, quanto menor for o seu preço, menor será a oferta do bem e maior será a sua demanda.

Se as curvas de oferta e de demanda forem posicionadas no mesmo gráfico, pode-se chegar ao ponto de equilíbrio do mercado para determinado bem, o que significa que se terá o preço e a quantidade de determinado bem quando a oferta e a demanda estarão em equilíbrio conforme ilustrado no Gráfico 3 (VASCONCELLOS; ENRIQUEZ GARCIA, 2011, p. 45).

Gráfico 3 – Oferta X Demanda



Fonte: o autor.

Na interseção entre as curvas da oferta e da demanda é justamente onde o mercado estaria em equilíbrio e atingiria sua maior eficiência (SHOUERI, 2013, p. 54).

Os gráficos acima representam um modelo ideal de mercado, sem a interferência de qualquer elemento externo. Assim, caso um imposto fosse instituído um imposto sobre a venda de determinado produto, ainda nesse modelo ideal, haveria uma alteração na curva da oferta, conforme demonstrado no gráfico abaixo:

Gráfico 4 – Oferta após instituição de imposto sobre a venda - 1

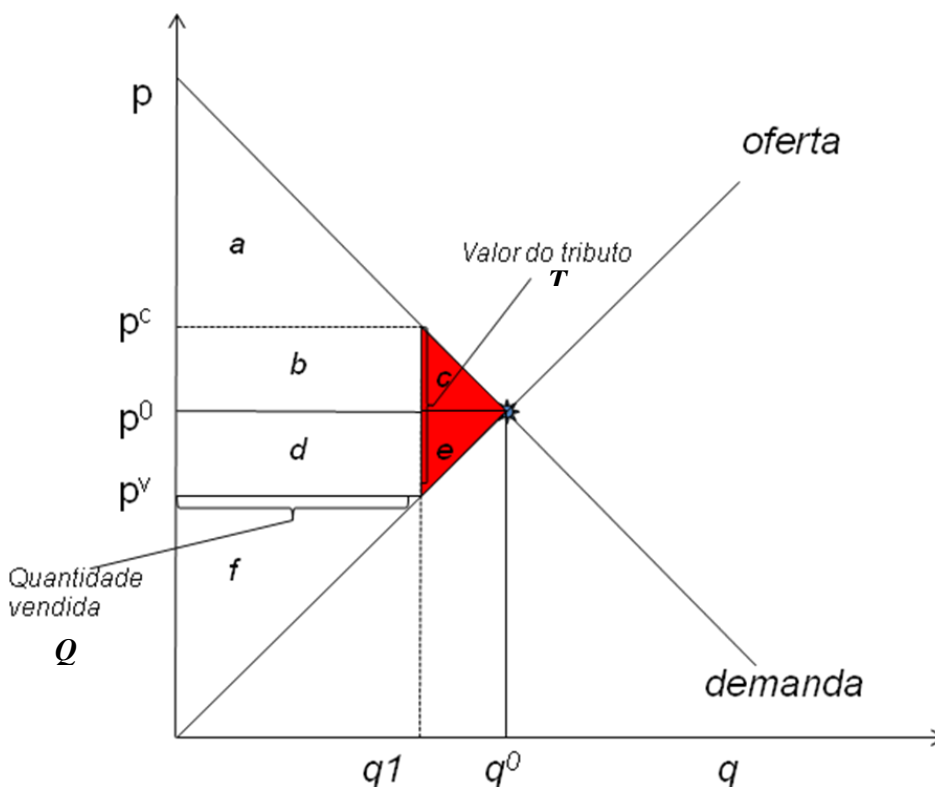


Fonte: o autor.

Com a instituição do imposto sobre a venda do produto, o produtor passa a receber um valor menor e o comprador passa a pagar um preço maior pelo mesmo produto. Com isso, há o deslocamento da curva da oferta e, consequentemente do ponto de equilíbrio de mercado. Nesse novo ponto de equilíbrio, é produzida uma menor quantidade de bens e os compradores pagam um preço maior do que no ponto de equilíbrio antes da instituição do imposto. Contudo, apesar do preço pago pelos compradores ser maior, o valor recebido pelos produtores é menor. Essa diferença é justamente o imposto pago ao governo que o instituiu (SCHOUERI, 2013, p. 54).

Outra forma, ainda gráfica, de se demonstrar o impacto da instituição de um imposto sobre a venda de determinado produto seria por meio do Gráfico 5.

Gráfico 5 – Oferta após instituição de imposto sobre a venda - 2



Fonte: Carvalho, 2009, p. 10.

Segundo CARVALHO (2009, p. 10/11):

Após a tributação (e.g., ICMS sobre venda de mercadorias), há uma queda na quantidade produzida/ofertada, por causa, basicamente, do aumento de preço. No gráfico, passamos de q_0 para q_1 . Assim, o consumidor perde (se deslocando para p_c , que é a quantidade que passa a poder consumir, dada a sua restrição orçamentária) e o produtor também perde (se deslocando para p_v , que é o lucro contábil que recebe, após deduzir o custo do imposto).

O imposto reduz o excedente do consumidor em $(b+c)$ e o do produtor em $(d+e)$. A receita tributária fica em $(b+d)$ e o peso morto (perda de bem-estar total) fica sendo a área $(c+e)$. Economicamente falando, a variação do excedente do consumidor é $\Delta EC = -b-c$, e a variação do excedente do produtor é $\Delta EP = -d-e$, sendo a variação total $\Delta E = -c-e$.³⁰

Essa variação do excedente total, como visto acima, é o peso morto, isto é, o custo que implica na redução do bem-estar social. Menos produção e menos consumo, resultando em menos riqueza para a sociedade.

Outro ponto interessante é que conseguimos ver, através desta análise, o volume da arrecadação tributária, representada por $T \times Q$, i.e., o valor do imposto (T) multiplicado pela quantidade de bens vendidos (Q).

A conclusão que podemos extrair do gráfico é que a tributação sempre é nociva, do ponto de vista econômico, isto é, sempre gera ineficiência.

Ou seja, é com base nos gráficos e na teoria econômica demonstrada acima que a doutrina afirma que a tributação sempre gera ineficiência e é nociva do ponto de vista econômico.

Entretanto, essas afirmações são feitas com base na análise de um mercado perfeito, onde não haveria qualquer tipo de falha, pois gráficos apresentados acima não levam em consideração outros fatores que são capazes de alterar as curvas da oferta e da demanda, que podem ser descritos como falhas de mercado.

Essas falhas nada mais são do que condições da realidade que impedem que o sistema econômica atinja sua eficiência máxima (CALIENDO, 2009, p. 78), ou, em outras palavras, as imperfeições de mercado são os desvios das condições de mercado que levam indivíduos e organizações a maximizar seus interesses particulares ignorando os interesses sociais (SEIDENFELD, 1996, p. 61).

As principais falhas são classificadas como competição imperfeita, externalidades, bens públicos e a assimetria de informações (PORTO, 2013, p. 25).

A competição perfeita parte da premissa que existem muitos compradores e vendedores no mercado e que os bens oferecidos pelos diversos vendedores sejam, em geral, os mesmos. Quando isso ocorre, os agentes econômicos não são capazes de influenciar o preço de mercado, mas apenas definir as quantidades que desejam produzir ou adquirir. Consequentemente, quando há uma competição imperfeita, há no mercado um competidor (agente) grande o suficiente para ter o poder de definir o preço de um produto homogêneo independentemente dos outros agentes ou das regras do mercado. Em razão das rigidez dessas condições de concorrência perfeita, há poucos ou provavelmente nenhum mercado perfeitamente competitivo (PORTO, 2013, p. 25/26).

Destaca-se ainda que a existência de monopólios, quando há somente um vendedor para certa mercadoria, e de oligopólios, quando existem poucos vendedores para certa mercadoria, são exemplos de competição imperfeita.

Outro tipo de falha de mercado são as externalidades que Nusdeo (1995, p. 152) define como:

As externalidades correspondem, pois, a custos e benefícios circulando externamente ao mercado, vale dizer, que se ficam incompensados, pois, para eles, o mercado não consegue imputar um preço. E assim, o nome externalidade ou efeito externo não quer significar fatos ocorridos fora das unidades econômicas, mas sim fatos ou efeitos ocorridos fora do mercado, externos ou paralelos a ele, podendo ser vistos como efeitos parasitas [...].

Ou seja, as externalidades são efeitos não esperados das ações dos agentes econômicos ou, ainda, o impacto da ação desses agentes sobre um terceiro que não participou da ação. Essas externalidades podem ser tanto positivas quanto negativas. Se a externalidade trazer um benefício para outras pessoas será positiva, já se trazer um custo para outras pessoas será negativa. Para exemplificar tal situação, é possível mencionar a poluição como uma externalidade negativa na utilização de veículos que tem como objetivo facilitar a vida das pessoas. Já como externalidade positiva, pode-se mencionar a valorização de certa região da cidade gerada pela preocupação das pessoas em manter suas propriedades em ótimas condições de conservação (PORTO, 2013, p. 26/29).

Outra falha de mercado seria a relacionada à existência de bens públicos: bens que são não rivais, o seu consumo por um indivíduo não reduz a disponibilidade do bem para o consumo por outros, e não excludentes, nenhum indivíduo pode ser efetivamente excluído do seu uso. Assim, pode-se dizer que há falhas relacionadas à disponibilização desses bens quando eles não são devidamente propiciados à coletividade ou quando a sua disponibilização implica em problemas com o seu financiamento, tal como os que decidem não pagar pelo uso do bem e se aproveitam do mesmo (NUSDEO, 1995, p. 161).

Por fim, a falha referente à assimetria de informações diz respeito ao fato que, muitas vezes, determinado agente possui informações privadas que não estão integralmente disponíveis para outros agentes ou consumidores e isso pode acabar tendo efeitos nocivos no mercado, pois cria um desequilíbrio de poder nas transações econômicas (CALIENDO, 2009, p. 78).

Todas as falhas apresentadas acima são inerentes ao mercado, o que significa que, mesmo que o governo não realize qualquer tipo de intervenção, elas existirão e terão impacto no mercado e, conseqüentemente, nas curvas de oferta e demanda apresentadas nos gráficos acima.

Portanto, independentemente da instituição de tributos ou não, as curvas de oferta e demanda fatalmente sofrerão alterações em razão das falhas existentes no mercado, que fazem com que não se tenha uma alocação de recursos perfeita.

Isso significa que, ainda que a tributação seja vista por causar distorção no sistema de preços do mercado, sendo nociva do ponto de vista econômico e gerando ineficiência (CARVALHO, 2009, p. 11), também há outros fatores inerentes

ao mercado que geram ineficiência (falhas de mercado). Assim, caberia ao Estado intervir na economia e no mercado, afim de corrigir essas falhas.

Deste modo, deve-se analisar se a tributação não poderia auxiliar o Estado a intervir na ordem econômica visando prevenir ou solucionar essas falhas, de modo que os tributos deixem de ser tratados simplesmente como geradores de ineficiência e possam ser vistos também como solucionadores de falhas.

A própria constituição federal, em seu artigo 146-A, já prevê a possibilidade dos tributos serem utilizados na prevenção de desequilíbrios ao estabelecer que:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Assim, há casos em que a tributação pode colaborar para o reestabelecimento do equilíbrio no mercado, em vez de gerar ineficiências, de forma que a intervenção estatal visa restabelecer o perfeito funcionamento dos mecanismos de mercado (SCHOUERI, 2005, p. 77).

Aguiar (2013, p. 32) ressalta que:

Em suma, na correção das falhas de mercado, objetiva-se que as distorções geradas pela tributação sejam aproveitadas para compensar as distorções que surgem quando mercado não funciona da forma esperada. Finalmente, além de servir para financiar as funções estatais (ainda que à custa da geração de ineficiências) ou para corrigir falhas de mercado (restabelecendo-lhe o correto funcionamento), os tributos (ou, mais precisamente, as distorções por eles causadas) podem se dirigir a realizar fins politicamente determinados, ainda que em oposição ao livre curso do mercado e a sua máxima eficiência.

Sobre este ponto, verifica-se que os tributos podem, em função de seu caráter extrafiscal, ser direcionados para a redução de desigualdades sociais e para a regulação de mercados (GONÇALVES, a publicar, p. 10).

Não se pode ignorar, contudo, que intervenções estatais e políticas governamentais relacionadas à tributação que objetivem corrigir falhas de mercado também podem levar à alocações ineficientes de recursos (falhas de governo) e prejudicar ainda mais o mercado (PORTO, 2013, p. 36). Essa, inclusive, é a posição da Escola das Escolhas Públicas, segundo a qual toda tentativa de correção de falhas de mercado por meio da intervenção estatal pode implicar em erros maiores (CALIENDO, 2009, p. 79).

Como também destaca Zolt (1995, p. 48), a correção de determinada falha de mercado pelo estado não implica necessariamente em uma melhor alocação de recursos.

Não parece razoável, contudo, simplesmente ignorar as falhas de mercado e esperar que em algum momento o mercado entrará em equilíbrio sem nenhuma intervenção estatal.

É justamente em razão disso que a análise econômica do direito, aliada ao Direito Tributário, pode ter um papel essencial nos casos práticos em que são constatadas falhas e o estado decide intervir para solucioná-las se utilizando da tributação. Ou seja, o estado pode se utilizar da tributação como forma de corrigir falhas de mercado, porém, um estudo minucioso de cada caso concreto deve ser realizado antes que a intervenção seja colocada em prática. E esse estudo não pode ser somente sob o ponto de vista jurídico, pois os impactos econômicos, sociais e ambientais da intervenção são tão importantes quanto seus fundamentos jurídicos.

Ademais, essa intervenção deve sempre visar o desenvolvimento do país, o que significa que caberá ao estado sopesar princípios e prioridades, sejam eles jurídicos, econômicos, sociais ou ambientais, e verificar a forma como isso contribuirá para os objetivos da república.

Isso, entretanto, gera mais uma dúvida, se toda intervenção deve ser realizada visando o desenvolvimento do país, no que consistiria esse desenvolvimento? Seria sinônimo de crescimento econômico?

4.4 DIREITO TRIBUTÁRIO E DESENVOLVIMENTO

Como já mencionado, o estudo do conceito de desenvolvimento é essencial para que o Direito Tributário seja compreendido de forma completa. Se, após a promulgação da Constituição de 1988, o fundamento do tributo está nos objetivos da República e dentre os objetivos da República está o “desenvolvimento nacional”, não se poder estudar o Direito Tributário ignorando-se completamente no que consiste o “desenvolvimento”.

Destaca-se que a Constituição de 1967 ainda trazia o conceito de desenvolvimento sempre ligado ao seu aspecto econômico (art. 157), havia sempre a necessidade de se agregar o termo “justiça social” ao lado de desenvolvimento, pois, claramente, o desenvolvimento em sentido amplo ainda não fazia parte da

realidade (FOLLONI, 2014, p. 70/71). Quando se falava em desenvolvimento, quase sempre se referia a “crescimento econômico”.

Contudo, a Constituição Federal de 1988 impõe como objetivo fundamental da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a fim de garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e promover o bem de todos. Ou seja, deixa-se de utilizar o adjetivo “econômico” ao lado do termo “desenvolvimento” e passa-se a falar em desenvolvimento em sentido amplo.

Fica claro também a intenção da Constituição Federal de 1988 de transformar a realidade por meio do desenvolvimento, como ressalta Schoueri (2005, p. 1/2):

É neste sentido que se afirma que o Estado contemplado pela Carta de 1988 não é neutro. Seguindo a tendência acima, o constituinte brasileiro revelou-se inconformado com a ordem econômica e social que encontrara, enumerando uma série de valores sobre os quais se deveria firmar o Estado, o qual, ao mesmo tempo, se dotaria de ferramentas hábeis a concretizar o ordem desejada. No lugar de se ter um ordenamento dado, que deve ser apenas mantido ou adaptado, o legislador constituinte preconizou uma realidade social nova, ainda inexistente, cuja realização e concretização, por medidas legais, passa a ser interesse público. Esta nova realidade se traduz no desenvolvimento econômico, prestigiado pela Constituição de 1988, que inclui, no artigo 3º, entre “os objetivos fundamentais da República” o da garantia do “desenvolvimento nacional”, o que não se compreende isoladamente de outros objetivos, como o da construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”, onde se erradicarão “a pobreza e a marginalização” e se reduzirão “as desigualdades sociais e regionais”, promovendo, enfim, “o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”. Daí, ao se ressaltar, a importância do desenvolvimento econômico, ser possível qualificá-lo como “justo para que se torne legítimo”, não sendo um fim em si mesmo, devendo-se afinar-se com o desenvolvimento humano.

Nesse sentido, Grau (2001, p. 252) afirma que o desenvolvimento deve estar ligado à elevação da estrutura social, acompanhada do aumento do nível econômico, cultural-intelectual comunitário, de forma a consumir mudanças de ordem não apenas quantitativa, mas também qualitativa, não se confundindo o desenvolvimento com a simples ideia de crescimento.

Nas palavras de Bercovici (2005, p. 53/54):

O crescimento sem desenvolvimento, como já foi dito, é aquele que ocorre com a modernização, sem qualquer transformação nas estruturas econômicas e sociais. Assim, o conceito de desenvolvimento compreende a ideia de crescimento, superando-a [...]. O grande desafio da superação do subdesenvolvimento é a transformação das estruturas socioeconômica e institucionais para satisfazer as necessidades da sociedade nacional.

Na mesma linha, Pereira (1977, p. 22) afirma que desenvolvimento é um processo de transformação econômica, política e social, não sendo possível a sua conexão exclusiva com o um desses aspectos, pois o desenvolvimento seria um processo de transformação global.

Assim, deve-se utilizar aceitar a multidisciplinariedade do tema desenvolvimento, reconhecendo-se suas facetas econômicas, políticas, institucionais, sociais, ambientais e culturais. Nenhuma dessas facetas é autônoma. Da mesma forma, o desenvolvimento é um resultado de um processo histórico, podendo ter aspectos completamente diferentes quando analisado nacional e internacionalmente (FERRAZ; CROCCO; ELIAS, 2003, p. 19).

Em razão disso, não há, tampouco, um modelo único de desenvolvimento. As sociedades são todas diferentes entre si, sendo que o conceito de desenvolvimento em cada uma delas é moldado por suas características históricas, devendo as soluções serem encontradas individualmente (RISTER, 2007, p. 14).

Para Amartya Sen (2000, p. 09/35) o desenvolvimento deve ser visto como um processo de expansão das liberdades reais das pessoas, devendo ser removidas as principais fontes de privação das liberdades. O desenvolvimento estaria baseado, portanto, no aumento das liberdades individuais e na livre condição de agente do indivíduo.

Para que esse processo de desenvolvimento possa ser conduzido de forma adequada, algumas liberdades instrumentais seriam necessárias: liberdade política, facilidades econômicas, oportunidades sociais, garantias de transparências e segurança protetora (SEN, 2000, p. 25/26). Assim, somente por meio da liberdade, entendida em seu sentido amplo, o efetivo desenvolvimento seria possível.

Folloni (2014, p. 81) traz uma definição de desenvolvimento que consegue integrar todos os elementos mencionados acima:

Assim, à guisa de conclusão, algumas definições podem ser trazidas a respeito do tratamento constitucional do desenvolvimento: (a) deve ser um desenvolvimento econômico, no sentido de produção e distribuição de riquezas, ao menos enquanto isso for necessário; (b) deve ser um desenvolvimento social, no sentido de desenvolvimento da sociedade como um todo e não apenas dos indivíduos, e no sentido de proporcionar a satisfação dos direitos sociais; (c) deve ser um desenvolvimento que contribua para o bem estar de todos e permanecer, com esse bem-estar, em equilíbrio; (d) deve contribuir para permitir, a todas as pessoas, o desenvolvimento integral de suas potencialidades humanas e culturais; (e) deve ser obtido sem que isso prejudique o equilíbrio ecológico do meio ambiente e a vida sadia das presentes e futuras gerações.

Da mesma forma, não faz sentido falar em desenvolvimento sem indagar os meios e instrumentos utilizáveis para a sua consecução, verificando-se de que forma esses meios podem ser utilizados (NUSDEO, 2002, p. 16/18).

Como ressalta Furtado (1962, p. 17):

A análise dos processos econômico-sociais não tem outro objetivo senão produzir um guia para a ação. Em verdade, essa mesma análise aponta para a necessidade de ação. A consciência de que somos responsáveis pelo muito do errado e do anti-social que aí está, cria um estado de inquietude que somente pode ser superado pela ação.

Isso significa que, a fim de buscar o desenvolvimento, ações são necessárias. De nada adiantaria verificar a natureza do termo desenvolvimento se não forem estudados os meios que para seja possível o seu alcance.

Conforme afirmam Ferraz, Crocco e Elias (2003, p. 13):

Está cada vez mais claro que estabilidade e liberalização não são capazes de, espontaneamente, garantir desenvolvimento. Este deve ser alcançado através de ações intencionais de políticas econômicas e sociais. Para tanto se faz necessário que a temática do desenvolvimento seja discutida em profundidade como forma de ampliar o espaço, a fim de que novas ideias ancorem mudanças na orientação das políticas.

Diante disso, pode-se afirmar que a política fiscal não só pode, como deve, ser utilizada sempre buscando modificar os aspectos estruturais da sociedade, buscando o desenvolvimento nacional.

E não é somente pela utilização das receitas tributárias em políticas ou projetos que visam o desenvolvimento. A própria política tributária deve exercer o seu papel transformador. A tributação tem o potencial de dirigir condutas do cidadão, por meio da extrafiscalidade, como já mencionado, incentivando as que são desejáveis e desincentivando as indesejáveis, sempre tendo em vista os objetivos da República, a fim de definir o que seria desejável e o que não seria.

É justamente nesse ponto que mais uma vez pode-se inserir a análise econômica do Direito Tributário como uma ferramenta capaz de analisar a política tributária e auxiliar os poderes legislativo e executivo tanto no momento de criação das normas legais, quanto no momento de sua aplicação, visando que elas sempre estejam promovendo o desenvolvimento nacional e respeitando os objetivos da República. Ou, no mínimo, que não estejam indo de encontro a esses objetivos.

4.5 AS POSSIBILIDADES DE UTILIZAÇÃO DA AED NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Ao intervir na economia o Estado muitas vezes desconsidera os seus efeitos nocivos e repercussões que geralmente extrapolam o limite dos objetivos inicialmente pretendidos.

Isso não significa, entretanto, que se deseje eliminar a tributação. A solução para esse problema reside na limitação do tributo a um ponto que não iniba a atividade privada, principal geradora de riqueza para a sociedade. Daí a importância da análise econômica do Direito Tributário para estudar se a norma que institui um tributo é ou não eficiente.

Um dos principais aspectos desse estudo refere-se ao impacto dos tributos sobre os contribuintes que não participaram do evento que originou o aumento, redução ou alguma outra forma de incentivo. De fato, em razão da universalidade dos tributos, a mudança atinge várias pessoas que não participaram daquele evento. A externalidade é, portanto, *“um efeito produzido por um agente econômico que repercute positiva ou negativamente sobre a atividade econômica, renda ou bem-estar de outro agente econômico, sem a correspondente compensação”* (COELHO, 2007, p. 34). Sob a ótica do agente econômico que sofre os efeitos dessa tributação, a busca é pela plena compensação da externalidade para que ela deixe de ser considerada negativa, passando a ser internalizada no processo de aferição do preço.

Portanto, uma norma tributária é eficiente se for neutra em relação aos efeitos que produz perante um determinado mercado. Esse é o efeito esperado, mas nem sempre atingido. Por isso, através da análise econômica do Direito Tributário é possível estudar os potenciais efeitos da extrafiscalidade dos tributos como uma forma de intervenção estatal na economia, que tem como premissa central buscar a eficiência de forma a impedir que cause efeitos reflexos não pretendidos inicialmente, pois o controle *ex ante* é mais eficiente que o controle *ex post*.

4.5.1 Extrafiscalidade, Neutralidade fiscal e AED

A extrafiscalidade é capaz de promover incentivos para os agentes econômicos envolvidos. Considerando que as decisões desses agentes são racionais, e visam maximizar o resultado de suas atividades, é certo que um tributo

de caráter extrafiscal pode incentivar que esses agentes adotem uma determinada conduta racionalmente pré-ordenada pelo Estado para atingir certos objetivos que este entende como políticas públicas, como por exemplo, a proteção ao meio ambiente; o incentivo à livre concorrência num determinado setor da economia; patrocínio a esportistas nacionais, dentre outros.

Assim, a AED pode ser utilizada para prever uma possível consequência danosa ou para propor a correção da medida interventiva e evitar os prejuízos que a intervenção gerou.

Conclui-se que a AED pode contribuir para o estudo da extrafiscalidade e seus efeitos como mecanismo intervencionista na economia a partir de duas visões distintas. A primeira visão objetiva analisar a norma que institui a extrafiscalidade e sua eficiência, oferecendo em contrapartida alternativas para solucionar uma possível ineficiência. A segunda visão busca uma análise mais profunda da política pública adotada para, se for o caso, propor uma alternativa àquela.

A extrafiscalidade busca induzir certos comportamentos e para isso o Estado utiliza tributos que podem modificar uma conduta. Todavia, a extrafiscalidade pode produzir um efeito diverso do pretendido inicialmente.

Para Botelho (1994, p. 34), a importância da função extrafiscal dos tributos decorre do fato de não ser possível conceber a tributação com funções apenas fiscais. Assim, a tributação passa a ser orientada por outros objetivos, como promover investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público (OLIVEIRA, 2007, p. 25).

Nessa mesma linha Barros Carvalho (2009, p. 254/255) afirma que a tributação pode ser elaborada de forma a incentivar a produção de certos resultados econômicos, sociais ou políticos, agravando ou atenuando a situação de certos contribuintes deixando de ter um fim meramente arrecadatório.

Para Carrazza (2009, p. 116), sobressai o interesse coletivo do objetivo pretendido, motivo pelo qual se justifica o aumento ou redução de um tributo para induzir certo comportamento orientado pelo Estado. O objetivo coletivo faz ressaltar que a extrafiscalidade não pode ser direcionada ou afrontar a isonomia, bem como deve ter em vista um benefício que reverta para toda coletividade e não apenas para poucos.

Por isso, o tributo pode ser utilizado para reduzir desigualdades sociais e para a regulação de mercados porque é permitido ao Estado intervir sobre o domínio econômico de forma indireta, induzindo a adoção de determinados comportamentos.

Ribeiro (2009, p. 79) argumenta que o livre mercado representa uma situação menos eficiente do que a intervenção do Estado, pois é mais suscetível a apresentar falhas na sua estrutura e impedir assim uma eficiência alocativa de melhor qualidade ou mais próxima do ótimo de Pareto. Por isso, a intervenção do Estado tem o papel de tentar eliminar essas falhas de mercado e corrigi-las. Neste ponto, a extrafiscalidade pode ser utilizada para corrigir falhas de mercado de forma muito pontual.

De todo o modo, a extrafiscalidade abre uma importante perspectiva de intervenção estatal na ordem econômica, com o poder de incentivar ou desincentivar certas atividades ou setores econômicos. A utilização dessa competência (extrafiscalidade) pode alterar, contudo, o preço relativo dos bens porque modifica as condições naturais do mercado. Por isso, o Estado deve implementar suas políticas com o mínimo de efeitos negativos para a sociedade, pois “a ofensa a estas premissas implica a ineficiência geral do sistema econômico” (CALIENDO, 2009, p. 103).

A fim de compreender melhor essa função dos tributos, Cavalcante (2012, p. 176) explica que a extrafiscalidade é composta por três elementos: (i) o fim constitucional pretendido; (ii) o meio utilizado; e (iii) a técnica adotada.

O fim constitucional significa que a extrafiscalidade deve visar a concretização de um ou vários princípios da ordem econômica, como a promoção da livre concorrência, a defesa do meio ambiente ou ainda a redução das desigualdades nacionais e regionais. Segundo Caliendo (2012, p. 2), a intervenção pode variar quanto aos seus meios, que podem ser: pela ordenação, intervenção ou pela redistribuição de renda. A ordenação consiste em um meio pelo qual a tributação não pretende intervir na economia, mas adequar os comportamentos de acordo com as normas existentes. Já a intervenção ocorre quando o Estado se utiliza de mecanismos para induzir ou desestimular a prática de determinadas ações de agentes econômicos. Por fim, a redistribuição de renda pode acontecer quando há a transferência de recursos entre indivíduos, visando a reforma social.

Com relação às técnicas utilizadas para efetivação da função extrafiscal, podem ser mencionadas as desonerações fiscais (isenções e redução de alíquotas

ou da base de cálculo), a concessão de créditos fiscais para determinada atividade ou até mesmo a elevação de alíquotas e criação de impostos, dependendo do objetivo a ser alcançado.

Veja-se ainda que o conceito de “efeitos extrafiscais dos tributos” é diferente do conceito de “tributos com finalidade extrafiscal”. De fato, todos os tributos produzem efeitos extrafiscais. No momento em que um tributo é instituído ou sua alíquota é alterada, imediatamente há repercussões diretas na economia, por exemplo, o custo de produção de determinado produto pode ser elevado ou diminuído.

Por outro lado, há tributos com finalidade essencialmente extrafiscal, como é o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Imposto sobre Operações Financeiras – IOF, Imposto de importação – II e Imposto Extraordinário - IE. Esses impostos estão sujeitos a um regime diferenciado porque não precisam respeitar os princípios da legalidade ou da anterioridade, a fim que seja possível a intervenção em diversos ramos do mercado por meio de alterações na sua cobrança (alíquotas, isenções etc.). Neste ponto, a extrafiscalidade é útil como mecanismo intervencionista porque pode responder rapidamente a variações da economia e alterar o quadro geral que justificou essa intervenção.

A redução da alíquota do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI sobre a produção de automóveis visou minimizar os efeitos da crise econômica mundial, em razão das possíveis consequências desastrosas que a paralização do setor automobilístico poderia causar ao país, pois representa uma parcela substancial do Produto Interno Bruto - PIB nacional. Assim, a AED pode analisar neste caso as consequências eficientes, as ineficientes e propor novas soluções.

Ainda que se pretenda induzir, estimular ou desestimular comportamentos dos agentes econômicos, a autorização para interferência na economia deve observar os limites ao poder de tributar, por isso, os tributos extrafiscais devem também respeitar os princípios constitucionais como o da segurança jurídica, da vedação ao confisco e da isonomia.

Em resumo, tem-se até o presente ponto que:

- a) a extrafiscalidade pode ser compreendida como um instrumento estatal de intervenção na economia e na sociedade por meio da tributação;
- b) sua finalidade é concretizar os princípios constitucionais;

- c) predomina o interesse coletivo e nunca individual como justificativa final da norma extrafiscal;
- d) a extrafiscalidade é uma forma importante de promoção de políticas públicas como, por exemplo, no meio ambiente, na concorrência ou no desenvolvimento regional.

Fixadas as bases para compreender a extrafiscalidade, avança o trabalho para a questão da neutralidade. No momento em que se institui uma política desta natureza é preciso atentar para sua neutralidade, ou seja, o tributo não pode se constituir em elemento importante de decisão do agente econômico nas suas escolhas de investimento (CALIENDO, 2009, p. 117).

Assim, o Estado deve realizar os seus objetivos com o mínimo de interferência na economia que possa afetar o sistema de formação de preços e, consequentemente, com a menor quantidade possível de efeitos negativos na sociedade.

Entretanto, o risco de colisão é evidente, até porque extrafiscalidade e neutralidade são expressões a priori contraditórias. Na primeira o Estado deixa de lado a neutralidade baseada na noção de que o mercado solucionaria de per si o problema e promove a intervenção na economia para atingir um certo objetivo. A segunda baseia-se na limitação intervencionista a sua neutralidade, de tal sorte que se isso não ocorrer não seria o caso de intervir. Todavia, essa contradição pode ser superada. A extrafiscalidade possui um limite na neutralidade, e esta, por sua vez, não é absoluta. Assim, um tributo extrafiscal pode ser alterado para implementar uma dada política pública rompendo em parte com a neutralidade em prol de interesses coletivos superiores.

Enveredando pelo caminho do princípio da isonomia, Scaff e Tupiassu (2006, p. 78), afirmam que a neutralidade dos tributos tem por objetivo evitar a distorção dos preços praticados pelas empresas concorrentes entre si, razão pela qual seria uma extensão do princípio da isonomia fiscal que veda tratamento desigual entre contribuintes em situação igual ou equivalente.

Rocha e Faro (2010, p. 18) destacam a importância da neutralidade tributária a partir da noção de ineficiência gerada com impactos sobre o bem-estar, porque se um tributo altera o sistema de preços tem-se menor eficiência e redução do nível de bem-estar, deixando de repartir o ônus entre os agentes econômicos de um dado mercado de forma não isonômica.

No campo da concorrência a doutrina ressalta a necessidade de existir neutralidade tributária para não afetar a livre concorrência, tanto que Souza (2006, p. 78) ressalta que a imposição de natureza tributária pode interferir na capacidade competitiva dos concorrentes.

Neste aspecto, o maior desafio é justamente sopesar a extrafiscalidade e a neutralidade tributária, visando um sistema tributário eficiente, justo e coerente. Desta forma, elas balizam-se mutuamente, porque a extrafiscalidade não pode ser de tal ordem que distorça o mercado sobre o qual produz seus efeitos, e a neutralidade não pode ser absoluta a ponto de impedir a adoção de certas políticas públicas pelo Estado através da alteração de alíquotas, isenções, e outros meios.

Veja-se que a Constituição reconheceu a importância da tributação em relação a livre e justa concorrência no mercado, por meio do art. 146-A, o qual foi incluído pela Emenda Constitucional nº 42/2003. Assim, vale afirmar que a neutralidade fiscal deve ser vista sob três perspectivas: (i) neutralidade fiscal e a igualdade de condições no mercado – concorrência justa; (ii) neutralidade fiscal e a ausência de barreiras para a entrada e permanência no mercado – livre concorrência; e (iii) neutralidade fiscal e a interferência mínima do Estado na economia (FORTES; BASSOLI, 2010, p. 241).

Sob a perspectiva da igualdade de condições no mercado é vedado à tributação causar desequilíbrios na livre concorrência, salvo para nivelar desigualdades inerentes aos próprios agentes econômicos (FORTES; BASSOLI, 2010, p. 242).

Já sob a perspectiva da ausência de barreiras para entrada e permanência no mercado, a tributação não pode impor barreiras que dificultem ou impeçam as empresas de ingressarem ou de permanecerem no mercado.

Nesta linha, o princípio da neutralidade fiscal está diretamente ligado ao da liberdade de iniciativa, tanto que, nas normas que regulam a concorrência no Brasil, há previsão legal permitindo a adoção de medidas contra normas que produzam resultados anticompetitivos, ainda que sejam de cunho tributário.

Essa visão é contraposta àquela perspectiva da interferência mínima do Estado na economia, a qual pretende que os preços dos bens e serviços sejam ajustados de acordo com as regras do mercado (oferta/demanda), sem qualquer interferência externa. Desta forma, o princípio da neutralidade fiscal busca formar um mercado em igualdade de condições, devendo os preços de bens e serviços

regular-se de acordo com as regras do próprio mercado, sem qualquer interferência externa, sobretudo do Estado. Para que isso seja possível deve-se, inclusive, reduzir ao máximo possível qualquer impacto da tributação sobre a formação de preços (FORTES; BASSOLI, 2010, p. 245).

Entretanto, esse sistema baseado na mão invisível do mercado não encontra guarida porque a possibilidade de intervenção do Estado na economia deve ser mantida para promover a correção das falhas no mercado e, portanto, em alguns casos, a intervenção não é somente desejável, como é absolutamente necessária.

A intervenção do Estado também pode ser necessária visando ao cumprimento de todos os princípios constitucionais, como o da preservação do meio ambiente, do desenvolvimento sustentável, da redução de desigualdades regionais, dentre outros.

Conforme exposto acima, a grande dificuldade na adoção de políticas públicas baseadas na extrafiscalidade é saber quando há realmente a necessidade da intervenção estatal por meio da tributação e quando esta poderá agravar o problema que se pretende solucionar.

Outro cenário possível é quando a intervenção estatal, por meio da tributação, acaba atingindo o seu objetivo, contudo, acaba afetando outras áreas da economia ou da sociedade, gerando desequilíbrio ou causando problemas inesperados.

Neste caso será necessário avaliar e contrapor essa colisão entre o objetivo pretendido e o efeito gerado para avaliar a relação de custo benefício e, assim, poder proferir um juízo a respeito do acerto ou não daquela política pública baseada em extrafiscalidade, propondo, se for o caso, sua alteração.

Como exemplo cite-se o caso da guerra fiscal entre Estados no que tange o ICMS, cujo objetivo central é atrair investimentos, mas que desequilibra as relações entre os Estados, ensejando vários conflitos e até mesmo ações diretas de inconstitucionalidade. Se, de um lado, é legítimo a um Estado conceder incentivos para abrigar novas indústrias e aumentar a geração de emprego, de outro, essas mesmas indústrias podem estar sendo deslocadas de outras regiões que necessitam tanto ou até mais dos empregos que ela gera.

Como se vê acima, ao mesmo tempo em que a extrafiscalidade pode auxiliar o Estado na resolução de problemas e promoção de objetivos constitucionais, ela também pode acabar prejudicando a economia e a sociedade. É justamente em razão dessa dificuldade que, antes de qualquer intervenção por meio da tributação,

o Estado deve analisar adequadamente a situação, verificando todos os cenários possíveis sopesando a neutralidade fiscal e a extrafiscalidade, a fim de intervir somente quando realmente for necessário.

É preciso avaliar as consequências dessa medida e ponderar se os custos de transação não são demasiadamente elevados, bem como se os possíveis ganhos não são inferiores às perdas que a medida pode gerar.

4.5.1.1 Redução de IPI, ICMS ecológico, Guerra Fiscal e efeitos na economia.

A fim de se demonstrar como a extrafiscalidade é frequentemente utilizada como meio de intervenção na economia, serão analisados dois exemplos de como a tributação pode direcionar as ações dos agentes econômicos e, como pode estimular ou desestimular a economia.

O IPI é um imposto cuja competência para sua instituição e regulação é da União e incide sobre operações com produtos industrializados, como os automóveis, possuindo alíquotas variáveis, dependendo do produto sobre o qual o imposto é cobrado.

Dentre as principais características desse imposto, destaca-se a atenuação do princípio da legalidade tributária, uma vez que suas alíquotas podem ser alteradas pelo Poder Executivo (art. 153, § 1º, da CF), não havendo a necessidade de lei, como é o caso para a grande maioria dos tributos. Além disso, a sua instituição, majoração ou desoneração não estão submetidas à observância da anterioridade do exercício, ou seja, suas alíquotas podem ser alteradas dentro do mesmo exercício fiscal (art. 150, § 1º, da CF).

Outro aspecto relevante do IPI é sua sujeição ao princípio da seletividade, o que significa que suas alíquotas devem ser graduadas de acordo com a essencialidade dos produtos tributados, conforme disposição expressa do artigo 153, § 3º, inciso I, da CF. Contudo, é possível que, excepcionalmente, sejam atribuídas alíquotas que desbordem a simples graduação segundo o princípio da seletividade como meio de utilização extrafiscal do tributo (PAULSEN; MELO, 2008, p. 83).

Foi justamente se utilizando dessa função extrafiscal do IPI que, recentemente, o Poder Executivo reduziu suas alíquotas em relação aos veículos automotores. Para os automóveis nacionais de até duas mil cilindradas a alíquota do

IPI, até maio de 2012, variava de 7% a 13%. Já para os automóveis importados de países que estejam fora do Mercosul e do México, as alíquotas variavam de 34% a 43%.

Contudo, diante da crise econômica mundial que se iniciou nos Estados Unidos em 2008, logo após atingiu a Europa, até chegar ao Brasil, o Governo se viu obrigado a adotar medidas que pudessem minimizar os efeitos da crise no país. Uma das soluções encontradas pelo Governo foi incentivar o consumo por meio da desoneração da indústria automotiva, tendo em vista que essa representava mais de 5% do PIB Nacional e mais de 22% do PIB industrial.

Assim, por meio do Decreto n. 7.725/2012, as alíquotas do IPI para os automóveis novos foram reduzidas e passaram a variar de 0% a 6,5% para os automóveis nacionais e de 30% a 36,5% para os importados de países que não pertencem ao Mercosul e do México.

O objetivo desta política pública foi de incentivar o consumo interno e, consequentemente, minimizar os efeitos da crise econômica mundial não somente sobre a indústria automotiva, mas em toda a sociedade.

Neste caso podem ser citadas algumas consequências não previstas quando da instituição dessa política tributária:

- a) houve o aumento dos veículos circulando nas cidades, comprometendo assim o tráfego e a qualidade do meio ambiente com o aumento da poluição. Neste caso, não se pensou numa política pública ambiental que compensasse o aumento da poluição;
- b) houve o crescimento do número de acidentes, em consequência do aumento do número de veículos, com reflexos sobre a saúde pública em razão do aumento dos custos para atender os feridos nos acidentes;
- c) deu-se o fechamento de várias revendas de automóveis usados, em razão da redução da diferença de preços entre veículos novos e usados, o que transferiu clientes usuais do mercado de usados para o de veículos novos, gerando como efeito negativo o desemprego no setor;
- d) com a diminuição na arrecadação do IPI também fica comprometido o valor repassado ao Fundo de Participação dos Municípios - FPM, cujo repasse é a principal receita de muitos pequenos municípios brasileiros, dificultando que objetivos constitucionais, como aquele que prega o fim

da desigualdade regional, sejam atingidos pela redução do volume de recursos.

Especificamente em relação à consequência do “item c” – fechamento de revendas de automóveis usados – ela ficou evidente em diversos municípios brasileiros. O comércio de automóveis usados na Região do Grande ABC, por exemplo, composta por Municípios da Região Metropolitana de São Paulo, caiu de 40% a 50% nos dois meses subsequentes a entrada em vigor da medida que reduziu o IPI para o automóveis novos .

Além disso, cerca de 4.500 lojas de automóveis usados fecharam as portas em todo o Brasil entre março e julho de 2012 (período no qual a redução do IPI foi concedida), segundo dados da Fenauto (Federação Nacional das Associações dos Revendedores de Veículos Automotores) .

Por outro lado, o principal objetivo da política pública de redução do IPI, que era fomentar a economia diante da crise econômica mundial, parece não ter sido alcançado. O crescimento da economia do Brasil em 2012 foi o pior entre os países do BRIC, e a segunda pior entre as economias da América Latina, ficando acima apenas do Paraguai.

Enquanto o Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil cresceu 0,9% no ano de 2012, o da China avançou 7,8%, o da Índia 5,0% e o da Rússia 3,4%, enquanto a média da economia mundial cresceu 3,2%.

Ou seja, o Brasil ficou muito abaixo do crescimento médio da economia mundial, o que nos leva a crer que, se a redução do IPI efetivamente teve algum impacto no crescimento da economia, ele foi muito pequeno, o que parece não justificar as demais consequências negativas que a redução trouxe consigo. Por outro lado, também é possível afirmar que se não se tivesse ocorrido a redução do IPI e o aumento das vendas o crescimento da economia teria sido ainda menor. De modo geral, contudo, não é razão para pensar que a medida surtiu o efeito esperado.

Um outro exemplo de utilização de tributo com função extrafiscal pode ser encontrado no Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS, especificamente em relação à distribuição do valor total arrecadado entre municípios e a proteção do meio ambiente.

Uma parcela da arrecadação total do ICMS é dividida entre os municípios do Estado, em razão do disposto no art. 158, IV, da Constituição Federal . Assim, 75%

(setenta e cinco por cento) do valor arrecadado à título de ICMS deve ser destinado ao Estado para sua manutenção e investimentos e 25% (vinte e cinco por cento) deve ser distribuído entre os municípios do Estado.

Desses 25% (vinte e cinco por cento) que devem ser distribuídos aos municípios, 75% (setenta e cinco por cento), ou o correspondente a 18,75% (dezoito vírgula setenta e cinco por cento) da arrecadação total são distribuídos proporcionalmente ao valor adicionado nas operações sujeitas à incidência do ICMS em cada município. Os 25% (vinte e cinco por cento) restantes, que corresponde a 6,25% (seis vírgula vinte e cinco por cento) da arrecadação total pode ser distribuído de acordo com disposições de lei estadual.

Com essa faculdade de distribuição de 6,25% (seis vírgula vinte e cinco por cento) da arrecadação total do ICMS de acordo com disposições de lei estadual, alguns Estados passaram a implementar o chamado “ICMS Ecológico ou Ambiental”, o qual prevê a distribuição do percentual mencionado acima, conforme o compromisso de cada município com a preservação ambiental.

O Estado do Paraná foi um dos pioneiros na implementação do ICMS Ecológico, ao prever, no artigo 132 de sua Constituição Estadual, que “os Municípios que tenham parte de seu território integrando unidades de conservação ambiental, ou que sejam diretamente influenciados por elas, ou àqueles com mananciais de abastecimento público, tratamento especial quanto ao crédito da receita referida no art. 158, parágrafo único, II, da Constituição Federal”.

Aquele dispositivo foi regulamentado pela Lei Complementar Estadual n. 51/91, a qual assegurou aos municípios onde existissem unidades de conservação ambiental ou mananciais de abastecimento público um tratamento diferenciado no repasse do ICMS.

Em razão dessa possibilidade de “premiação” aos municípios que se engajassem na preservação do meio ambiente, as áreas municipais protegidas no Estado do Paraná aumentaram mais de 260% (duzentos e sessenta por cento) entre o ano de 1991 e o ano de 2005 (MANSANO; BARBOSA, 2011, p. 182).

Deste modo, pode-se afirmar que o ICMS Ecológico é um caso de sucesso de intervenção na sociedade pela tributação, especificamente por meio da extrafiscalidade, visando a preservação do meio ambiente.

Conforme afirma Scaff (2005, p. 735) *“a política do ICMS ecológico representa uma clara intervenção positiva do Estado, como um fator de regulação não coercitiva, através da utilização de uma forma de subsídio fiscal”*.

Destaca-se ainda que esse conceito inovador do ICMS ecológico abandona o propalado princípio do poluidor-pagador e estimula os municípios a zelarem pelo meio ambiente, por meio da aplicação do princípio da prevenção e da compensação financeira, ao invés de aplicar repressões e punições (ARAÚJO, 2005, p. 47).

Um terceiro exemplo de aplicação da Análise Econômica no Direito Tributário é a análise dos impactos da Guerra Fiscal e da Resolução n. 13/2012 do Senado Federal sobre a ordem econômica.

Com o intuito de acabar definitivamente com a Guerra dos Portos, o Senado Federal promulgou, em 25/04/2012, a Resolução n. 13, a qual entrou em vigor no dia 1º de janeiro de 2013.

A referida resolução estabeleceu uma nova alíquota interestadual para operações com produtos importados, de 4%, contanto que esses produtos (i) não tenham sido submetidos a processo de industrialização e (ii) ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento). Assim, os bens produzidos no Brasil e aqueles que não se enquadram nos critérios acima continuam sujeitos às alíquotas interestaduais de 7% e 12%. Ou seja, o único objetivo do Governo Federal, com a aprovação da resolução n. 13/2012, foi acabar com a Guerra dos Portos.

Antes da entrada em vigor da Resolução n. 13/2012, nos estados que concediam benefícios fiscais, o importador recolhia, na importação, um valor inferior a 12% com a utilização de benefícios fiscais, como a isenção e o diferimento, e quando vendia a mercadoria para contribuinte de outro estado, se creditava dos 12% referentes a alíquota interestadual. Ou seja, a empresa importadora deixava de pagar valores de ICMS, que chegavam em quase 10% do valor total da operação.

A nova alíquota interestadual de 4% neutraliza boa parte dos benefícios concedidos por alguns estados, como se observa na Tabela 1:

Tabela 1 – Benefícios concedidos

Operação	Valores (R\$)
Valor da importação	100,00
ICMS a recolher na entrada (18%)	18,00

Crédito presumido (15%)	15,00
ICMS pago	3,00
Venda interestadual	150,00
ICMS interestadual (4%)	6,00
Diferença de ICMS a recolher	-
Total de ICMS recolhido	3,00
Venda ao consumidor final	170,00
ICMS devido (18%)	30,60
Diferença de ICMS a recolher	24,60
Valor total da operação	194,60
Valor Total do ICMS devido	30,60
Valor Total do ICMS recolhido	27,60
Economia sobre valor da operação	1,54%

Fonte: o autor

Enquanto uma diferença de perto de 10% seria capaz de fazer com que indústrias e importadores se transferissem de um estado para outro, uma vez que os custos logísticos de tal mudança, a longo prazo, certamente seriam menores que a economia de 10%, a diferença de apenas 1,54% dificilmente seria capaz de cobrir os custos logísticos da mudança dos contribuintes.

Portanto, a resolução buscou tornar menos interessante a utilização de portos de determinados estados somente em razão da concessão de benefícios fiscais, a partir da unificação da alíquota interestadual dos importados em 4%.

Neste ponto, deve-se destacar que o incentivo fiscal pode ser considerado um custo de transação, uma vez que é capaz de alterar a tomada de decisões das empresas. Assim, a escolha racional do seu administrador poderá levar a nova unidade da empresa para o estado que fornecer os melhores benefícios fiscais (GONÇALVES; RIBEIRO, 2013, P. 85).

Deve-se analisar, contudo, quais eram os impactos da guerra fiscal relacionada a concessão de benefícios fiscais (ICMS) na importação de mercadorias na economia e no desenvolvimento do país, antes de se aplaudir ou criticar a Resolução n. 13 do Senado Federal. A crítica generalizada à Guerra Fiscal e, especificamente, à Guerra dos Portos, é extremamente comum e baseada premissa lógica de que essa disputa entre entes da mesma federação não busca atrair novos investimentos privados para o país, mas somente deslocar esses investimentos de um estado para outro, de forma que o benefício para um estado que receberia os novos investimentos estaria diretamente ligado ao prejuízo do outro estado que perderia esses investimentos.

Essa disputa entre os estados é capaz de demonstrar também a fragilidade das instituições na federação e, conforme leciona Douglas North (2013), essa fragilidade pode vir a ser um sério entrave ao desenvolvimento econômico.

Essas afirmações, de fato, parecem ser lógicas, especialmente se o Brasil fosse um país homogêneo, com a participação do Produto Interno Bruto – PIB bem distribuída entre os diversos estados da federação. Contudo, o que ocorre é exatamente o contrário, conforme se observa na Tabela 2.

Tabela 2 – Participação percentual das Regiões no PIB de 2002 -2010

Regiões	Participação no PIB (%)								
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Brasil	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Norte	4,7	4,8	4,9	5,0	5,1	5,0	5,1	5,0	5,3
Nordeste	13,0	12,8	12,7	13,1	13,1	13,1	13,1	13,5	13,5
Sudeste	56,7	55,8	55,8	56,5	56,8	56,4	56,0	55,3	55,4
Sul	16,9	17,7	17,4	16,6	16,3	16,6	16,6	16,5	16,5
Centro-Oeste	8,8	9,0	9,1	8,9	8,7	8,9	9,2	9,6	9,3

Fonte:

<http://saladeimprensa.ibge.gov.br/noticias?view=noticia&id=1&idnoticia=2265&busca=1&t=regiao-norte-aumenta-participacao-pib-nacional>. Acesso em 20/07/2013.

A Tabela 2 evidencia a enorme disparidade no nível de atividade econômica das diversas regiões do país. Justamente em razão disso, a Constituição Federal prevê expressamente como um dos objetivos da república, em seu artigo 3º, a meta de “*reduzir as desigualdades sociais e regionais*”.

Portanto, diante do cenário econômico do Brasil, seria, no mínimo, imprudente taxar os benefícios fiscais concedidos pelos Estados menos industrializados como nocivos para o desenvolvimento do país, uma vez que eles são oferecidos com o objetivo de aumentar as receitas e a atividade econômica daqueles estados.

Um dos estudos mais citados sobre o impacto da Guerra dos Portos no Brasil é o estudo elaborado pelo Departamento de Competitividade e Tecnologia – DECOMTEC e pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP no ano de 2011.¹⁴

¹⁴ FIESP. Federação das Indústrias do Estado de São Paulo. Departamento de Competitividade e Tecnologias. **Guerra Fiscal do ICMS nas Importações**. Avaliação do Decomtec. Março, 2011. Disponível em: <http://www.fiesp.com.br/wp-content/uploads/2012/05/guerra-fiscal-de-icms-na-importacao-decomtec_-auditado-pela-bdo_-e-custos-economicos.pdf>. Acesso em: 04/07/2013.

A principal conclusão do referido estudo foi de que a concessão de benefícios de ICMS aumentaria a arrecadação no Estado concedente em detrimento da arrecadação dos demais Estados da federação.

Tal conclusão deve ser vista com sérias ressalvas, pois um estudo elaborado pela Fundação Getúlio Vargas – FGV, contratada pela Federação das Indústrias do Estado de Goiás – FIEG, parece demonstrar o contrário (SIMONSE; BLUMENSCHNEIN, 2011).

No referido estudo, foram analisados os impactos econômicos da implantação e da operação de 12 projetos industriais, viabilizados por incentivos fiscais concedidos pelos Estados onde os mesmos se instalaram (Goiás, Distrito Federal, Paraná, Santa Catarina, Minas Gerais, Pernambuco, Bahia e Espírito Santo).

Uma das conclusões do estudo foi que a implantação e operação dos projetos têm importância muito grande para as economias dos estados onde foram implantados, o que ficou particularmente claro no caso dos Estados de Goiás e do Paraná (SIMONSE; BLUMENSCHNEIN, 2011).

A Tabela 3, demonstra o impacto dos projetos em cada um dos estados.

Tabela 3 – Impactos Regionais da Implantação e Operação de Projetos

Estado	MG	DF	GO	BA	SC	ES	PE	PR
Núm. de projetos	1	1	4	1	2	1	1	1
Implantação								
PIB (R\$ mi)	92	36	225	34	10	49	6	501
Arrecadação (R\$ mi)	12	3	22	3	1	4	1	64
Empregos	2.416	1.048	7.537	658	267	561	568	14.818
Operação								
PIB (R\$ mi)	429	374	1.517	515	288	158	35	3.163
Arrecadação (R\$ mi)	53	73	292	68	79	1	6	407

Fonte: Simonse, Sá e Blumenschein, 2011, p. 24.

Fica evidente a grande importância e a essencialidade dos incentivos, a fim que os Estados menos industrializados e com menos poder econômico possam incrementar suas receitas e se desenvolver, especialmente em razão do impacto dos projetos que receberam o incentivo no PIB dos referidos estados.

Por outro lado, os números de um estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário apontam que a arrecadação total do ICMS em relação ao PIB nacional passou de 6,34% em 1997 para 7,34% em 2008 (STEINBRUCH; YAZBEK, 2012). Um crescimento significativo de 1%, o que representa, aproximadamente, R\$ 30 bilhões somente em 2008.

A participação percentual das regiões na arrecadação total do ICMS está apresentada na tabela abaixo:

Tabela 4 – Participação percentual das regiões na arrecadação do ICMS

Região	Participação em 1997	Participação em 2008
Sudeste	60,50%	55,87%
Sul	14,91%	15,51%
Nordeste	13,15%	14,40%
Centro-oeste	6,95%	8,61%
Norte	4,50%	5,61%

Fonte: o autor.

Como se observa na tabela acima, enquanto a participação da Região Sudeste caiu levemente ao longo do período de 1997 a 2008, a participação das demais regiões, menos desenvolvidas, foi gradualmente subindo. E, mesmo assim, a relação entre a arrecadação do ICMS e o PIB na Região Sudeste ao longo desse período passou de 6,56% em 1997 para 7,33%.

Portanto, o que ocorreu entre os anos de 1997 e 2008, período em que a Guerra Fiscal teve forte impacto na economia do país, foi um aumento da arrecadação de ICMS em relação ao PIB em todas as regiões do país, sendo esse aumento mais relevante nas regiões menos desenvolvidas.

Ora, esse leve aumento na participação das regiões menos desenvolvidas na arrecadação total de ICMS do país pode ter um impacto muito grande, quando se observa os valores que isso pode acrescentar na receita e no PIB dessas regiões, permitindo que elas se desenvolvam. Obviamente, outros fatores podem contribuir com o aumento da arrecadação, no entanto, apesar de ainda não existirem dados de como esses outros fatores podem aumentar a arrecadação do ICMS, pelos dados trazidos acima, a afirmação que a guerra fiscal não vem prejudicando significativamente a arrecadação do ICMS no país, parece ser bastante razoável.

Observados esses dados por outro ângulo, pode-se defender ainda que a Guerra Fiscal estaria permitindo o desenvolvimento do país de forma mais igualitária, justamente em observância ao art. 3º da Constituição Federal. Isso significa que, por mais que a Guerra Fiscal possa ter impactos economicamente negativos para o país, esses impactos não parecem estar travando o seu desenvolvimento. Muito pelo contrário, parecem estar permitindo um desenvolvimento um pouco mais homogêneo do que se teria se a disputa entre os estados não pudesse existir.

Os três exemplos acima (IPI, ICMS ecológico e Guerras Fiscal) demonstram como a AED pode ser efetiva na análise de casos concretos no âmbito do Direito Tributário, especificamente a fim que seja evitada a intervenção estatal desnecessária, ou o que é pior que a intervenção acabe dando origem à uma segunda intervenção, a fim de minimizar os efeitos negativos da primeira.

É justamente em razão da alta complexidade dessas questões que também se defende a necessidade do estudo do Direito Tributário no Brasil de forma complexa e não redutora. Somente o estudo interdisciplinar é capaz de verificar as reais consequências, bem como os efeitos positivos e negativos de determinadas políticas tributárias. Quando se opta por simplesmente analisar questões jurídicas sem o auxílio de ferramentas de outros campos da ciência, diversos aspectos tão importantes quanto os puramente jurídicos podem passar despercebidos.

Uma análise criteriosa de cada caso é absolutamente necessária. Para isso, não basta uma simples análise das questões jurídicas envolvidas, também é necessária uma análise das questões econômicas e sociais, o que só poderá ser efetuado com o auxílio da AED.

Finalmente, pode-se dizer que a AED tem muito a contribuir, a fim que se possa alcançar um sistema tributário eficiente, justo e coerente. Pois, como demonstrado acima, não há dúvidas de que os tributos podem influenciar diretamente a economia, sendo que a sua cobrança ou a desoneração fiscal podem claramente originar desequilíbrios econômicos com sérios impactos sobre a sociedade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme analisado, durante boa parte do século XX, o Direito Tributário foi estudado como o conjunto de normas protetivas do patrimônio individual e limitadoras das investidas do Fisco, o que foi muito influenciado pela situação política do país, que não permitia grandes questionamentos de valores. No período entre 1940 e 1990, questões substanciais, que também integram o fenômeno tributário, como aplicação dos recursos arrecadados, isonomia, capacidade contributiva, repercussão dos tributos na concorrência foram pouco ou simplesmente não foram estudadas. A forma de estudo do Direito Tributário era redutora, baseada na tese descritivista da Ciência do Direito.

Contudo, após a promulgação da Constituição Federal de 1988, ocorrem diversas mudanças que levam a repercussões no modo de compreensão das condutas do Estado e do contribuinte, tornando o modelo de estudo redutor do Direito Tributário insuficiente para compreender a realidade. Aspectos como os motivos da instituição dos tributos, os seus reais efeitos na sociedade e a sua correta destinação, devem ser analisados. Para que isso seja possível, há a necessidade da aproximação do Direito Tributário com as demais áreas do direito e das outras ciências.

Essa aproximação é justificada pela necessidade de utilização de novas técnicas de estudo no Direito Tributário. Essas novas técnicas podem vir de outros ramos do direito, como o financeiro, bem como das mais variadas ciências, como a das finanças e a da economia.

Por outro lado, os objetivos da República, previstos no art. 3º da Constituição passam a direcionar as ações políticas, legislativas e jurídicas do país, de forma que o desenvolvimento do país passa a ser uma das questões essenciais e que também não pode ser excluída do estudo do Direito Tributário. Para que isso seja possível, o estudo do Direito Tributário como um fenômeno complexo é necessário.

Contudo, há dois cuidados básicos que se deve tomar ao analisar a ciência da complexidade. O primeiro é que a complexidade não exclui a simplicidade, mas a integra. O segundo é não confundir complexidade com completude, pois enquanto a ciência da complexidade pretende estudar as articulações entre as diversas áreas do conhecimento e aspira o conhecimento multidimensional, ela sabe que o conhecimento completo é impossível. Assim, o estudo científico do Direito Tributário

não pode mais optar pela forma redutora, sob pena de continuar se afastando da realidade social, mas também não pode pretender ser holista, devendo entender as especificidades de cada caso.

Para que esse estudo de forma complexa e interdisciplinar seja realizado, novas ferramentas também passam a ser necessárias. A análise econômica do direito (*Law & Economics*) surge justamente como uma dessas ferramentas que não só podem como devem ser utilizadas, a fim de aproximar o Direito Tributário da realidade social.

A análise econômica do direito, aliada ao Direito Tributário, pode ter um papel essencial nos casos práticos em que são constatadas falhas e o estado decide intervir para solucioná-las se utilizando da tributação. Ou seja, o estado pode se utilizar da tributação como forma de corrigir falhas de mercado, porém, um estudo minucioso de cada caso concreto deve ser realizado antes que a intervenção seja colocada em prática. E esse estudo não pode ser somente sob o ponto de vista jurídico, pois os impactos econômicos, sociais e ambientais da intervenção são tão importantes quanto seus fundamentos jurídicos.

Ou seja, se utilizada de forma correta, a norma tributária pode deixar de ser vista simplesmente como causadora de ineficiência e pode induzir o desenvolvimento.

O desenvolvimento, entretanto, deve ser visto como algo multidisciplinar, que tem aspectos econômicos, políticos, institucionais, sociais, ambientais e culturais, onde nenhum deles é autônomo.

A norma tributária, portanto, deve ser utilizada visando esse desenvolvimento em sentido amplo, e não somente pela utilização das receitas tributárias em políticas ou projetos que visam o desenvolvimento, a própria política tributária deve exercer o seu papel transformador.

Como já mencionado, é justamente nesse ponto que a análise econômica do Direito Tributário aparece como uma ferramenta capaz de analisar a política tributária e auxiliar os poderes legislativo e executivo tanto no momento de criação das normas legais, quanto no momento de sua aplicação, visando que elas sempre estejam promovendo o desenvolvimento nacional e respeitando os objetivos da República.

Sua utilização é de tamanha importância que, a partir de exemplos concretos, verifica-se que ações como a redução de IPI sobre automóveis, cujo objetivo era

incentivar o consumo interno e, conseqüentemente, minimizar os efeitos da crise econômica mundial, teve diversos efeitos não previstos que talvez tenham sido até mais prejudiciais do que a diminuição da atividade econômica.

Da mesma forma, verificou-se que a tentativa do governo federal de acabar com a Guerra dos Portos, por meio da Resolução n. 13/2012 do Senado Federal, talvez, a longo prazo, tenha repercussões gravíssimas do ponto de vista do desenvolvimento de regiões menos favorecidas economicamente. Não se sabe até que ponto tal repercussão foi prevista e analisada pelo governo, mas se outras medidas não forem tomadas, possivelmente o fim da Guerra dos Portos pode acabar trazendo mais prejuízos do que benefícios para o país, prejudicando o desenvolvimento de diversas regiões.

Por outro lado, também verificou-se a utilização da norma tributária de forma eficiente, como no caso da instituição do ICMS ecológico, que diante da possibilidade de “premiação” dos municípios que se engajassem na preservação do meio ambiente, resultou no crescimento das áreas municipais protegidas no Estado do Paraná em mais de 260% (duzentos e sessenta por cento) entre o ano de 1991 e o ano de 2005.

Assim, o presente estudo conclui que a norma tributária pode efetivamente exercer um papel de transformação da sociedade e contribuir para a realização dos objetivos da República, em especial o de desenvolvimento nacional.

Para isso, contudo, é necessário que o estudo do Direito Tributário passe a ser realizado de forma complexa e interdisciplinar, se abrindo para as ferramentas trazidas por outras ciências, em especial a das finanças e da economia.

Nesse sentido, a AED tem muito a contribuir, pois pode ser justamente um parâmetro de verificação se a norma tributária está ou não sendo utilizada de forma a induzir o desenvolvimento, bem como pode direcionar as ações dos poderes legislativo, executivo e judiciário, a fim de que suas decisões sejam pautadas, não exclusivamente, mas também em critérios relacionados à eficiência e à correta alocação de recursos.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Danilo Augusto Barboza de. **Tributação Pró-Competitiva: Critérios especiais de tributação e desequilíbrios da concorrência**. Brasília: Senado Federal, 2013.

AMATUCCI, Andrea. **Historia de la enseñanza del derecho financeiro público en Italia**. In: AMATUCCI; D'AMATI. Historia del Derecho de la Hacienda Pública e del Derecho Tributario en Italia: el aporte del pensamiento jurídico financeiro de la Italia Meridional. Bogotá: Temis, 2004.

AMATUCCI, Andrea. La contribución del Economic Analysis of Law a la Metodologia del Derecho Tributario. In: MARTINS; PASIN (Orgs.). **Direito Financeiro e Tributário Comparado** – Estudos Em Homenagem A Eusebio González García. São Paulo: Saraiva, 2014.

ARAÚJO, Cláudia Campos. Meio Ambiente e Sistema Tributário: novas perspectivas. São Paulo: Senac, 2005.

ARRUDA, Thais Nunes. Maximização de riqueza como princípio normativo – a primeira rodada do debate entre Richard Posner e Ronald Dworkin. XXII Encontro Nacional do CONPEDI / UNINOVE, 2013. **Publica Direito**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/publicacao/uninove/livro.php?gt=140>

AVELINE, Paulo Vieira. Justiça fiscal e Sonegação. **Revista da AJUFERGS**., n. 03. Porto Alegre: ESMAFE, 2004.

ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, v. 29, 2013, p. 181-204.

BALEEIRO, Aliomar. **Cinco aulas de finanças e política fiscal**. Salvador: Livraria Progresso, 1959.

BALEEIRO, Aliomar. Direito financeiro e direito fiscal; Projeto Rubens Gomes de Sousa - Osvaldo Aranha. In: **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais do poder de tributar**. Riod e Janeiro: Forense, 1977.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. In: BARROSO, Luis Roberto. **Temas de Direito Constitucional**. Tomo IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 61-119

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 4. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**: uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005.

BIRK, Dieter. **Steuerrecht**. 6. ed. atualizada. Heidelberg: C F Muller, 2003, p. 4.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito. São Paulo: Ícone, 2006.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.

BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

BORGES, J. Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BORGES, J. Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: Superação da Dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 211, abril/2013, p. 106-121.

BOTELHO, Werther. **Da Tributação e sua Destinação**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

BOUVIER, Michel. La question de l'impôt idéal. In: **Archives de philosophie du droit. Paris**: t. 42, 2002.

BUCHANAN, James M., **The Demand and Supply of Public Goods**. 1968. Disponível em: <http://www.econlib.org/library/Buchanan/buchCv5.html>

BUJANDA, Fernando Sáinz de. **Hacienda y Derecho**. vol. 11, Madrid, 1962.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

CHEMILLIER-GENDREAU, Monique. Contribution of the Reims School to the Debate on the Critical Analysis of International Law: Assessment and Limits. **European Journal of International Law**, v. 22, p. 649-661, 2011.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2007.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito e Economia**. 5ª Edição. Porto Alegre: Bookman, 2010.

COSTA, Leonardo de Andrade. **Direito Tributário e Finanças Públicas I**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2012. Disponível em: http://academico.direitorio.fgv.br/ccmw/images/7/7c/Direito_Tributario_e_Financas_Publicas_I_2012-1.pdf

D'AMATI, Nicola. La formación del derecho tributário en Italia. In: AMATUCCI; D'AMATI. **Historia del Derecho de la Hacienda Pública e del Derecho Tributario en Italia**: el aporte del pensamiento jurídico financeiro de la Italia Meridional. Bogotá: Temis, 2004.

DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. São Paulo: Saraiva, 2008.

FANTOZZI, Augusto. **Diritto Tributario**. Milão, 2012.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito**. São Paulo: Atlas, 1988.

FERRAZ, João Carlos; CROCCO, Marco; ELIAS, Luiz Antonio. A necessidade de resgatar a discussão sobre desenvolvimento econômico. In: FERRAZ, João Carlos; CROCCO, Marco; ELIAS, Luiz Antonio [org.]. **Liberalização econômica e desenvolvimento**. São Paulo: Futura, 2003.

FOLLONI, André Parmo. **Ciência do direito tributário no Brasil**: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013.

FOLLONI, André Parmo. Direito Tributário, Desenvolvimento e Concorrência: O tratamento interdisciplinar e complexo de temas econômicos e jurídicos. In: GONÇALVES; FOLMANN (Coord.). **Tributação, Concorrência e Desenvolvimento**, Curitiba: Juruá, 2013b.

FOLLONI, Andre. A complexidade ideológica, jurídica e política do desenvolvimento sustentável e a necessidade de compreensão interdisciplinar do problema. **Revista Direitos Humanos Fundamentais**, Osasco, jan-jun/2014, ano 14, n.1, pp. 63-91.

FOLLONI, Andre Parmo. **Direito, complexidade e reducionismo**. Outubro/2014a. Disponível em: <http://complexidade.net/2014/10/16/sistemas-complexos-e-o-direito/>

FOLLONI, Andre Parmo. O papel da ciência do direito tributário no desenvolvimento nacional. CONPEDI 2014. **Publica Direito**, 2014b, p. 194-215. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=20dd77ae36c56353>

FORTES, Fellipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. Análise Econômica do Direito Tributário: Livre Iniciativa, Livre Concorrência e Neutralidade Fiscal. In: **Scientia Iuris**. Vol. 14. Nov. 2010, p. 235-253.

FURTADO, Celso. **A pré-revolução brasileira**. Rio de Janeiro, Editora Fundo de Cultura, 1962.

GIANNINI, A. D. **Elementi di diritto finanziario e di contabilità dello Stato**. Milano, 1936.

GICO JÚNIOR, Ivo Teixeira. **Metodologia e epistemologia da Análise Econômica do Direito**. *Economic Analysis of Law Review*, v. 1, n. 1, p. 7-32, jan./jun. 2009. Disponível em : http://works.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?article=1043&context=ivo_teixeira_gico_junior. Acesso em 03/06/2013.

GONÇALVES, Oksandro Osdival. Os incentivos tributários na Zona Franca de Manaus e o desequilíbrio concorrencial no setor de refrigerantes. **Economic Analysis of Law Review** vol. 3, nº 1, jan. – jun. 2012, p. 72-94.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Os incentivos fiscais sob a perspectiva da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**. Vol. 4. Brasília, n. 1, 2013, p. 85.

GONÇALVES, Oksandro Osdival. **Os incentivos fiscais sob a perspectiva da Análise Econômica do Direito**. Artigo a ser publicado.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 6ªed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. **Do poder à função tributária**. In: FERRAZ, Roberto. Princípios e limites da tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista PGFN**. Ano 1, n. 1, 2011. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numeroi/greco.pdf>

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*. Milão: Giuffrè, 1956.

GUTMANN, Daniel. Du droit à la philosophie de l'impôt. In: **Archives de philosophie du droit**. Paris: t. 42, 2002.

INGROSSO, Gustavo. **Diritto Finanziario**. Eugenio Jovene. Nápoles, 1956.

KIRCHHOF, Paul. **Der sanfte Verlust der Freiheit**. Munchen, Wien: Carl Hanser, 2004.

LAUFENBERGER, Henry. **Histoire de l'impôt**. Paris: PUF, 1959.

MACKAAY, Ejan. History of Law and Economics. In: BOUCKAERT, Boudewijn; DE GEEST, Gerrit. **Encyclopedia of Law and Economics**,. vol. 1 – The History and Metodology of Law ans Economics. Massachuseyyes: Edward Elgar, 2000.

MANSANO, Josiane; BARBOSA, Haroldo Camargo. Papel da Extrafiscalidade como política pública, mudança de mentalidade quanto à utilização dos recursos ambientais e distribuição de custos e benefícios. **Revista Videre**. Ano 3, n. 5, jan./jun. 2011.

MARINS, James. **O Desafio da Política Jurídico-Fiscal**. Tributação e Política. Curitiba: Juruá, Livro 6, p. 33/74, 2005.

MARQUES, Cristina de Fátima Lourenço. Ambigüidade no Direito: Algumas Considerações. **Revista Diálogos**, n. 4, p. 74-82, Junho/2011.

MIAILLE, Michel. **Uma Introdução Crítica ao Direito**. Lisboa: Editorial Estampa, 2005.

MORIN, Edgar. **Science avec conscience**, França: Seuil, 1990.

MORIN, Edgar. **Introdução ao pensamento complexo**. 4. ed. Porto Alegre: Editora Sulina, 2005.

MORIN, Edgar. **A religação dos saberes: o desafio do século XXI**. 11ª ed. São Paulo: Bertrand Brasil, 2013.

MOURÃO, Paulo Reis. **A ilusão fiscal e os Ciclos Políticos Orçamentais**. 2008. Disponível em:
<http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&ved=0CDQQFjAE&url=http%3A%2F%2Fwww.cni.org.br%2Fportal%2Fflumis%2Fportal%2Ffile%2FfileDownload.jsp%3FfileId%3DFF8080812942D4A401294BA4105876D2&ei=dyuQVMWhM43asASVqYL4Bw&usq=AFQjCNHKMKljHavuksPSHljB93wj6zSx4A&sig2=rGdUr0NdpYqVgvsHyHMuNg&bvm=bv.81828268,d.cWc&cad=rja>

MYRBACH-RHEINFELD, Von. **Précis de Droit Financier** (trad. por Bouché-Leclercq). Paris: Ed. Giard & Brière, 1910.

NORTH, Douglas. **Economic performance through time**. Disponível em: <http://nobelprize.org/economics/laureates/1993/north-lecture.html>. Acesso em 30/07/2013.

NUSDEO, Fábio. Desenvolvimento econômico: um retrospecto e algumas perspectivas. In: SALOMÃO FILHO, Calixto (coord.) **Regulação e Desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2002.

NUSDEO, Fabio. Fundamentos para uma codificação do direito econômico. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1995.

OFFE, Claus. A democracia contra o Estado do Bem-Estar. In: OFFE, Claus. **Capitalismo Desorganizado** - transformações contemporâneas do trabalho e da política. Trad. Wanda Caldeira Brant, São Paulo: Brasiliense, 1995.

OLIVEIRA, João Martins de. **Direito Fiscal**. Livraria Jacinto. Rio de Janeiro, 1923.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

PACHECO, Pedro Mercado. **El Analisis Económico del Derecho: Una Reconstrucción Teórica**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1994.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Desenvolvimento e crise no Brasil**. 7 ed. São Paulo: Brasiliense, 1977.

PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. **Direito, economia e mercados**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

PORTO, Antônio José Maristrello. **Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2013. Disponível em: http://direitorio.fgv.br/sites/direitorio.fgv.br/files/u100/analise_economica_do_direito_20132.pdf

POSNER, Richard. **Economic analysis of law**. 2ª ed. Boston: Little Brown, 1977.

POSNER, Richard. The law and economics movement. **The American Economic Review**, v. 77, no 2, pp. 01-13, mai.1987.

POSNER, Richard. **Problemas de filosofia do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; GALESKI, Irineu. **Teoria geral dos contratos: contratos empresariais e análise econômica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

RISTER, Carla Abrantkoski. **Direito ao desenvolvimento: antecedentes, significados e consequências**. São Paulo: Renovar, 2007.

ROCHA, Sérgio André. FARO, Maurício Pereira. Livre concorrência e neutralidade tributária. **Revista Brasileira de Direito Tributário** n. 21, jul-ago, 2010.

RODRIGUES, Horácio Wanderlei. O ensino do direito, os sonhos e as utopias. In: RODRIGUES, Horácio Wanderlei. (Org.). **Ensino jurídico para que(m)?** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2000. p. 15-33.

SALAMA, Bruno Meyerhof. **Direito, Justiça e Eficiência: A Perspectiva de Richard Posner**. Fundação Getúlio Vargas. Direito GV, São Paulo, ago, 2008.

SARTORI, Marcelo Vanzella. As falhas de mercado diante da análise econômica do direito ambiental e do patrimônio cultural como bens coletivos. **Revista Universitas**, Ano 2, n. 2, Junho/2009.

SCAFF, F. F.; TUPIASSU, L.V. da C. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.) **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEIDENFELD, Mark. **Microeconomics Predictates to Law and Economics**. Ohio: Anderson Publishing Co, 1996.

SEN, Amartya Kumar. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SIMONSE, Ricardo. SÁ, Francisco Eduardo Torres de. BLUMENSCHNEIN, Fernando Naves. **Impactos Socioeconômicos dos Incentivos Fiscais Estaduais da Federação das Indústrias do Estado de Goiás - 70 dias**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2011. Disponível em: <
http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CC4QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.adialbrasil.com.br%2Fadial%2Fanexo%2Fdocumentos%2FEstudo_FGV_Incentivos_Fiscais.PDF&ei=Y8L_UbKbBo_W9ATE1YGgAw&usg=AFQjCNHmtPB10bhd3JCq4n1Zture-j2GNA&sig2=wtlhbrLR6R9yh8hkFWMyhw&bvm=bv.50165853,d.dmg&cad=rja>. Acesso em: 04/07/2013

SMITH, Adam. **An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations**. Disponível em <http://www.econlib.org/library/Smith/smWN.html>

SOUZA, Hamilton Dias de. Livre concorrência: Desvios concorrenciais tributários e a função da Constituição. **Revista Consultor Jurídico**, set/2006.

STEINBRUCH, Fernando. YAZBEK, Cristiano Lisboa (Coord.). Reflexos dos Paradigmas e da Guerra Fiscal no ICMS. 2012. IBPT. **Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário**. Disponível em: <
https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=7&ved=0CFEQFjAG&url=https%3A%2F%2Fibpt.org.br%2Fimg%2Fuploads%2Fnovelty%2Festudo%2F62%2FGuerraFiscalNaoPrejudicouEstadosDizEstudoDoIBPT.pdf&ei=p7b_UeObHlj8gSzgoGYBw&usg=AFQjCNEqIDYx9AFuFEsUWVkddeMcMNaG4g&sig2=oDqAC2crOnUkUBdYwQuOeg&bvm=bv.50165853,d.dmg&cad=rja>. Acesso em: 04/07/2013.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Rubens Gomes de Sousa (trad.). Rio de Janeiro: Financeiras, 1952.

VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; ENRIQUEZ GARCIA, Manuel. **Fundamentos de economia**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ZOLT, Eric M. The uneasy case for uniform taxation. **Virginia Tax Review. Charlottesville**. University of Virginia School of Law, v. 16, p. 39-109, 1996.