

# DIREITO, TRIBUTAÇÃO E ECONOMIA NO BRASIL: APORTES DA ANÁLISE JURÍDICA DA POLÍTICA ECONÔMICA

*Law, Taxation And The Economy In Brazil: An Appraisal From The  
Perspective Of The Legal Analysis Of Economic Policy*

Marcus Faro de Castro

*Professor Titular  
Universidade de Brasília  
Faculdade de Direito*

Brasília, agosto de 2011

Sumário: 1 Introdução; 2 Direito ou Economia? por uma agenda de construção de convergências; 3 Relações entre Política, Economia e Direito: alguns referenciais sociológicos e históricos; 4 O Direito Tributário e a Análise Jurídica da Política Econômica; 5 Considerações Finais; Referências Bibliográficas.

**RESUMO** - No direito tributário brasileiro são visíveis tensões entre o que pode ser considerado “jurídico” e o que é entendido como “econômico”. Há posições mais antigas de autores contrários à inclusão de referenciais de análise econômica no âmbito da análise jurídica. Outros autores recentemente passaram a sugerir que a análise jurídica deve seguir a econômica, apoiada em pressupostos da economia neo-clássica. Para o jurista que se debruça sobre a realidade das práticas tributárias no Brasil e sobre os desafios que se oferecem para a sociedade ao procurar caminhos que aliem a prosperidade com a justiça econômica e a paz social, quais devem ser os critérios mais valiosos de análise e decisão? Os econômicos ou os jurídicos? O presente trabalho, avançando para além de legados de antigos formalismos e para além da adesão a pressupostos da economia neo-clássica, explora esta questão e sugere, com foco no direito tributário, uma nova agenda de construção de convergências entre as perspectivas da economia e do direito.

**PALAVRAS-CHAVE** - Direito Tributário. Política Tributária. Direitos Humanos. Análise Jurídica da Política Econômica.

**ABSTRACT** - In Brazilian tax law there are perceptible tensions between what can be considered “legal” and what must be treated as “economic”. Some older views remain against the incorporation of economic considerations into legal discourse. More recently legal scholars have suggested that legal analysis must adhere to economic analysis based on presuppositions taken from neo-classical economic thought. For lawyers confronted with tax policy issues in Brazil and with the need of society to find a path that will lead to prosperity, economic justice and social peace, what should the most valuable criteria for analysis and decision be? Economic or legal? The paper focuses on some issues in Brazilian tax law to explore possible answers to this question and, by advancing beyond the legacies of the old legal formalism and beyond the strictures of neo-classical presuppositions, it suggests ways to seek a new middle ground between the two (legal and economic) perspectives.

**KEYWORDS** - Tax Law. Tax Policy. Human Rights. Legal Analysis of Economic Policy.

## 1 INTRODUÇÃO

Na década de 1960, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou um Recurso em Mandado de Segurança (RMS nº 18.004/1968), que versava sobre uma questão, aparentemente não muito complexa, de direito tributário. A questão posta era a da subsistência, ou não, de uma isenção fiscal instituída em favor da Haemo Derivados S/A, uma empresa do ramo farmacêutico. A isenção fiscal havia sido estabelecida por meio de uma lei, adotada pelo Estado do Rio de Janeiro em 1958, que desobrigava a empresa de pagar todos e quaisquer tributos estaduais naquela jurisdição, incidentes sobre a fabricação da *Vacina Salk Austríaca*, usada na prevenção da paralisia infantil. Em contrapartida ao favor fiscal, a empresa assumira, nos termos da mesma lei, o compromisso de, durante cinco anos, fabricar em território fluminense e fornecer ao Executivo estadual, pelo preço de custo, até cinquenta mil doses da referida vacina, que seria aplicada gratuitamente em crianças pela secretaria estadual de saúde.

Ocorre que, segundo consta do acórdão, a Haemo Derivados S/A nunca produziu nem jamais pretendeu produzir a vacina, mas fabricou, aparentemente em seu exclusivo benefício, vários outros produtos, sem pagar impostos, frustrando ao fisco estadual a obtenção de uma receita estimada em 200 milhões de cruzeiros. Mesmo assim, em 1962, uma outra lei estadual prorrogou “por mais cinco anos” os benefícios fiscais concedidos desde 1958.

Diante desta situação, em 1966, o legislativo estadual, sendo provocado pelo governador da época, levado ao cargo por uma nova conjuntura política, revogou as duas leis estaduais anteriores, que davam

embasamento para a persistência da isenção fiscal concedida originalmente em 1958. A Haemo Derivados S/A insurgiu-se contra o cancelamento “unilateral” do benefício, dando origem à controvérsia judicial.

O ponto de interesse para as finalidades deste trabalho é que o acórdão do STF, decidindo pela validade do cancelamento da isenção, citou com aprovação a afirmação do tribunal de primeira instância de que a extensão da isenção, decorrente da lei de 1962, era nula porque era “imoral” e ainda “anti-econômica” e “prejudicial ao interesse público”.

Como se vê, os juízes que oficiaram no caso, nas diversas instâncias, invocaram uma série de razões para alcançar a sua decisão. E tais razões, nas passagens acima destacadas, tiveram um caráter simultaneamente: jurídico, moral, econômico – e até mesmo social e político, se nesse sentido puder se entender a referência ao “interesse público”.

Além disso, a controvérsia acima resumida deixa claro, em especial, que, nos processos judiciais que tratam de matérias de direito tributário, embora não exclusivamente neles, existem sempre, e de maneira muito proeminente, ao lado dos aspectos passíveis de serem representados por meio de categorias analíticas mais convencionais do direito, também outros aspectos que necessitam ser evidenciados, compreendidos e avaliados em suas consequências práticas, por meio de uma perspectiva especificamente *econômica*.

A mesma constatação – de que as questões referentes à existência e cobrança de tributos adquirem sentidos jurídicos e também outros – pode ser feita em relação aos termos do debate sobre as propostas de reforma tributária consideradas pela sociedade e pelos governos há vários anos no Brasil. Um histórico desse debate aponta que, em comparação com o conjunto das leis tributárias vigentes nas primeiras décadas do século XX, a reforma tributária instituída em 1966 tornou o aparato de arrecadação “sistemizado, com menores distorções e ineficiências”.<sup>1</sup> E isto porque, segundo descreve Viol, os tributaristas que atuaram na reforma de 1966 “colocaram em primeiro plano o fator econômico”, cuidando para que a tributação passasse a incidir “sobre bases econômicas” e abandonando a prática de “tributar meras definições jurídicas”.<sup>2</sup> Este debate, como se sabe, continua. Nos anos recentes, as discussões sobre a reforma tem-se orientado no sentido de promover mudanças com o objetivo de tornar o sistema tributário ainda mais “eficiente” do ponto de vista econômico, em especial por meio da substituição de vários tributos, hoje existentes, por um novo imposto federal incidente sobre o valor adicionado (o chamado “IVA-F”).<sup>3</sup>

1 Viol (2000, p. 19).

2 Idem, *ibidem*.

3 Ver Brasil (2008).

Para o jurista que se debruça sobre a realidade das práticas tributárias no Brasil, quais devem ser os critérios mais valiosos de análise e decisão? Os econômicos ou os jurídicos? O presente trabalho objetiva explorar esta questão. Para tanto, o trabalho adota a perspectiva desenvolvida sob o nome de “Análise Jurídica da Política Econômica” (AJPE).<sup>4</sup> Esta abordagem encoraja a abertura interdisciplinar do estudo do direito, para o fim de reforçar e organizar a capacidade do jurista de engajar-se criticamente com os fatos empíricos da realidade.

Nesse sentido, o presente trabalho se inspira no interesse de explorar possibilidades de estruturar interdisciplinarmente, e com um foco predominante sobre o direito tributário brasileiro, o entendimento a respeito de setores da vida social que adquirem significados tanto econômicos quanto jurídicos. Para alcançar seu objetivo, o trabalho acrescenta, às idéias expostas em Castro (2007) e Castro (2009), as que são oferecidas abaixo.

O trabalho está assim organizado. Na seção 2, serão caracterizados brevemente o legado do formalismo jurídico absorvido por tributaristas no Brasil e a proposta mais recente da adoção de critérios da chamada “Análise Econômica do Direito” para o tratamento de questões do direito tributário brasileiro. Algumas considerações sobre as relações entre a “Análise Econômica do Direito” e a literatura conhecida como *Law and Finance* serão também oferecidas. Além disso, será apresentado um argumento, com base na perspectiva da “Análise Jurídica da Política Econômica”, sobre a necessidade de que seja desenvolvida uma agenda de construção de convergências entre o direito e a economia.

A seção 3 expõe algumas relações entre política e economia comentadas por politólogos, sociólogos e outros autores e procura caracterizar suas implicações para o direito. A Seção 4 descreve contribuições da Análise Jurídica da Política Econômica que podem ser apropriadas pela agenda de construção de convergências. Finalmente, a seção 5 apresenta algumas considerações finais.

## 2 DIREITO OU ECONOMIA? POR UMA AGENDA DE CONSTRUÇÃO DE CONVERGÊNCIAS

As observações acima, relativas à decisão judicial citada e às justificativas da reforma tributária, indicam que, na tradição política e institucional brasileira e em seus apoios discursivos, entre os quais se insere destacadamente o “direito”, parece haver uma importante tensão entre o que pode ser considerado “jurídico” e o que é visto como “econômico”.

Com efeito, a antiga tradição formalista do direito brasileiro em geral<sup>5</sup> oferece a base para que sejam marginalizados da análise jurídica argumentos

4 Ver Castro (2007) e Castro (2009)

5 Cf. Wolkmer (2002, p. 98-101).

contrários à consideração de elementos tidos como “substantivos” no direito tributário. Entre esses elementos substantivos, no caso do direito tributário, despontam os que formam a dimensão *econômica* da tributação.

A tradição formalista foi, no direito tributário pátrio, reforçada com a doutrina da “hipótese de incidência tributária” de Geraldo Ataliba, publicada na década de 1970 e até hoje influente.<sup>6</sup> Apoiada em pressupostos derivados do normativismo de Hans Kelsen,<sup>7</sup> a separação entre representações sumamente formalistas do direito e os possíveis aspectos substantivos da realidade jurídica adquire uma disciplina fundamentada em um rigor filosófico renovado. Como consequência disto, Ataliba poderá explicitamente sustentar, por exemplo, que devem ser excluídos do horizonte de consideração dos juristas as matérias que ele qualifica como critérios “pré-legislativos”, caracteres “pré-jurídicos” e “preconceitos da ciência das finanças”.<sup>8</sup>

Outra ampla discussão entre tributaristas, legatária da antiga tradição formalista, é a da “autonomia” do direito tributário,<sup>9</sup> especialmente em face do direito privado. Ao tratar do assunto, muitos tributaristas orientam a discussão no sentido de defender o entendimento de que as bases formais (“legalidade estrita”) do direito tributário não devem ser alargadas em hipótese alguma. Portanto, para este ponto de vista, as análises jurídicas de questões tributárias devem considerar apenas o que se encontra nas “formas” precisamente definidas em lei e criteriosamente prolongadas e estabilizadas pelo zeloso trabalho da dogmática. Não por outra razão, argumentos dogmáticos intensamente “defensivos” do contribuinte,<sup>10</sup> estribados em uma quantidade de princípios e subprincípios formais, como os da “legalidade”, “tipicidade”, “irretroatividade”, “proibição de analogia” e outros, contrários a qualquer alargamento do espectro analítico do direito tributário, são encontradiços na literatura especializada.<sup>11</sup>

6 Ver Ataliba (2011). Cf. Greco (2011).

7 Cf. Greco (2011).

8 Ao discorrer sobre a classificação dos tributos Ataliba (2011, p. 125) afirma: “Como se trata, neste plano, de um problema exegético (problema de tratamento jurídico de categorias jurídicas constitucionais) de pouco valem os critérios financeiros – pré-legislativos – que informam o legislador constituinte [...]. Muitas definições de imposto, de taxa e de contribuição, encontradas nos compêndios e manuais de direito tributário, são censuráveis por conterem preconceitos de ciência das finanças ou por misturarem caracteres jurídicos com financeiros (pré-jurídicos), traduzindo imprecisão, que resulta em insegurança para os aplicadores do direito positivo.”

9 Ver Amaro (2006, p. 6-11).

10 Nesse sentido, Machado (2001, p. 52) afirma: “fácil é concluir-se que o Direito Tributário tem por finalidade limitar o poder de tributar e proteger o cidadão contra os abusos desse poder”. E chega a definir “direito tributário” como: “ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”.

11 Ver, por exemplo, Torres (2005). Em outros trabalhos – ver Torres (2005-2006) e Torres (2009) – este autor defende a interpretação do direito (tributário) com base na chamada a “Jurisprudência dos

O rígido formalismo jurídico característico de muitos tributaristas brasileiros certamente reflete uma condição do direito brasileiro como um todo. Trata-se do fato de que o direito brasileiro, de um modo geral, tornou-se, por assim dizer, capturado por elaborações do conceitualismo que floresceu entre os seguidores de Savigny e do culto à forma que derivou daí. Uma amostra do apego de tributaristas brasileiros à tradição impulsionada por Savigny é a prática amplamente aceita do emprego da noção de “instituto jurídico”,<sup>12</sup> que aparece em praticamente todos os manuais de direito tributário, bem como em inúmeras decisões judiciais sobre tributos – e não apenas para referir-se ao termo tal como empregado (já sintomaticamente) no Código Tributário Nacional (arts. 109 e 110). A consequência disto é o “fechamento” do direito em suas próprias formas, ainda que elas nada tenham a ver com a realidade, a não ser o fato de, eventualmente, encobrirem relações de poder, mantendo certamente por causa disso, estranha mas compreensivelmente, alguma utilidade institucional.

É tão arraigado o apego do direito tributário brasileiro ao legado formalista mencionado que até mesmo em um conhecido autor, às vezes celebrado por parecer admitir alguma “abertura” das formas jurídicas para considerações substantivas – este é o caso de Carvalho (2007) e sua ênfase no papel da *análise da linguagem* nos planos sintático, semântico e até pragmático, para a determinação do sentido das normas jurídicas –, ocorrem em abundância referências a conceitos antigos e fossilizados, tais como “instituto”, “relação jurídica”, “teoria geral do direito” e outras semelhantes. Além disso, a ausência de real “abertura” faz sentir-se, neste caso, também na defesa irredutível de uma “concepção unitária” do “sistema jurídico”,<sup>13</sup> cuja inteligibilidade aparece ao jurista, por meio de seu trabalho intelectual especializado, que o conduz ao que o autor chama de “profundezas” dos “institutos”.<sup>14</sup>

---

Valores”, gerada a partir da “Filosofia dos Valores”. Em Torres (2005-2006), o autor chega a posições substantivistas, tais como: “A jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, *desde que não haja abuso de direito.*” (p. 5, grifo acrescentado).

- 12 Sobre esta noção em Savigny e seu desdobramento na “jurisprudência dos conceitos”, ver Larenz (1989, p. 9-26).
- 13 “[A] ordenação jurídica é una e indecomponível. Seus elementos - as unidades normativas - se acham irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de tal modo que tentar conhecer regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo, enquanto sistema de proposições prescritivas.” Carvalho (2007, p. 14).
- 14 “Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto [o direito tributário positivo], expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente.” Carvalho (2007, p. 15). Além disso, para este autor, o trabalho intelectual do jurista o conduz à “verdadeira e substancial organicidade que se esconde nas profundezas do direito vigente” (Idem, p. 257). E ainda: “a visualização jurídica do lançamento como ato administrativo abre perspectivas riquíssimas à pesquisa do assunto, possibilitando admirável ingresso nas profundezas do instituto [...]” (Idem, p. 403). São visíveis as semelhanças com as formulações de Savigny, que descrevem o

Mais recentemente, o desafio dos juristas brasileiros de se confrontarem com as relações entre direito e economia no campo do direito tributário brasileiro parece em boa medida ter passado a gravitar em torno de dois pólos principais: (i) o das controvérsias acerca da chamada “interpretação econômica do direito tributário”, de origem européia;<sup>15</sup> e (ii) o das propostas de que, para fins de caracterização e resolução de questões de direito tributário, seja empregada a abordagem da chamada “Análise Econômica do Direito” (AED), desenvolvida inicialmente nos Estados Unidos.<sup>16</sup>

Os debates do primeiro pólo têm adquirido relevância em grande parte por causa dos potenciais efeitos da “interpretação econômica do direito tributário” sobre a caracterização jurídica de condutas elisivas – por exemplo, por meio de reorganizações societárias, muitas vezes realizadas com o declarado intuito de atender a requisitos de “planejamento tributário”.<sup>17</sup> Portanto, aqui, tipicamente, os advogados de clientes interessados no “planejamento tributário” de seus patrimônios posicionam-se contrariamente à “interpretação econômica do direito tributário”.<sup>18</sup>

No segundo pólo, a defesa da adoção da AED talvez possa parecer militar em favor da completa abertura do discurso jurídico a amplas considerações e análises econômicas, orientadas para contribuir na formação de um maior equilíbrio entre restrições jurídicas e finalidades econômicas favorecedoras do desenvolvimento equitativo. Porém, na verdade, a defesa da adoção da AED responde ao interesse em alinhar o direito brasileiro com uma agenda de reformas de políticas públicas semelhante à que esteve associada a objetivos de grupos conservadores (contrários ao ativismo estatal, programas de redistribuição de renda etc.) nos Estados Unidos, especialmente a partir do governo do Presidente Richard Nixon, na década de 1970.<sup>19</sup> Em um contexto marcado por reacomodações de posições hegemônicas na política mundial,<sup>20</sup> esta agenda de reformas adquiriu, com

---

direito como “sistema”, cuja inteligibilidade é determinável pelo trabalho intelectual do jurista, e não pela sociedade ou pelo o fruto da vontade dela, representada na forma da legislação.

15 Ver Amaro (2006, p. 223-229); e Godoi e Saliba (2010).

16 Ver Salama (2008). Para exemplos de discussões sobre a aplicação da AED a questões de direito tributário, ver Kraft e Krengel (2003); e Carvalho (2008).

17 Como é notório, o tema passou a atrair maior atenção desde a introdução do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104 de 2001. Ver discussão em Torres (2005-2006).

18 Ver, por exemplo, Martins (2011), onde o autor consigna: “Pessoalmente, entendo que tal técnica de interpretação [econômica do direito], que objetiva superar a legalidade e a liturgia das formas para atingir supostos objetivos imputados ao contribuinte - e que quase sempre leva a autoridade fiscal a desconsiderar os negócios jurídicos celebrados pelo particular, para escolher aquele que implique tributação mais elevada - não é compatível com os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal.”

19 Ver Teles (2008).

20 As reformulações de posições estratégicas nas estruturas de “cooperação hegemônica”, no plano das relações internacionais a partir da década de 1970, são analisadas em Keohane (1984), uma obra que

o tempo, uma projeção internacional, traduzindo-se em políticas adotadas por instituições financeiras multilaterais, em apoio às chamadas reformas de “segunda geração”, de caráter institucional, em várias partes do mundo.<sup>21</sup>

Por diversos motivos, o programa de estruturação das relações entre direito e economia que, nas últimas quatro décadas, acabou alcançando notoriedade internacional mais acentuada foi o da abordagem da AED. Além disso, em alguns meios tecnocráticos de organizações do sistema multilateral, tem encontrado prestígio, a partir da década de 1990, a perspectiva de análise conhecida como *Law and Finance*, que, apoiada em preocupações “institucionalistas” parecidas com as dos autores da chamada “Economia Neoinstitucional” na vertente liderada por Douglass North,<sup>22</sup> resulta em uma agenda de reformas que é de um modo geral coincidente com aquela derivada da AED.<sup>23</sup>

O entendimento da Análise Jurídica da Política Econômica (AJPE) sobre as questões acima é que, de fato, não deveria existir uma contradição radical entre ambas perspectivas. Não há razão *a priori* para que as estruturas de política econômica consideradas “boas” na perspectiva da economia não sejam, ao mesmo tempo, defendidas como “corretas” em sentido jurídico. Quanto a este ponto, tomado isoladamente, parece haver uma semelhança entre, de um lado, a AJPE e, de outro, a AED e seus complementos prescritivos derivados da literatura da linha *Law and Finance*. Mas não há: a AED tem como referência econômica os postulados da microeconomia (Escola Neo-clássica); já a AJPE procura dialogar com diferentes disciplinas (história, história econômica, sociologia política, sociologia econômica, antropologia econômica etc.) e diversas escolas de análise econômica, em especial com as que trouxeram contribuições sobre requisitos institucionais do desenvolvimento, sem contudo prenderem-se exclusivamente à “métrica do crescimento da renda” para avaliá-lo.<sup>24</sup>

Além disso, a AJPE defende também que o que é “bom”, “correto” ou “justo” do ponto de vista originariamente jurídico, deveria conter

---

se tornou clássica no estudo das relações internacionais.

21 Questionando a sua eficácia como políticas adequadas para impulsionar o crescimento, Rodrik (2009, p. 13-55) descreve esta agenda do “Consenso de Washington” na versão inicial, difundida pelo economista John Williamson (disciplina fiscal, taxas de câmbio “competitivas”, liberalização comercial e financeira, privatização e desregulação), e na versão “aumentada”, de “segunda geração”, que acrescenta reformas institucionais, concentradas em medidas de “boa governança” (*good governance*). Para os propósitos das instituições financeiras multilaterais, é no segundo momento (*good governance*) que a reforma do direito, de maneira alinhada com a AED (e também com o seu complemento oferecido pela literatura *Law and Finance* – ver mais sobre isto abaixo), torna-se especialmente relevante.

22 Ver North (1990).

23 Cf. Fabiani (2011).

24 Esta é uma crítica a que estão sujeitos autores trabalhando na linha do “neoinstitucionalismo histórico”, liderada por Douglass North. Cf. Evans (2005, p. 94). A mesma vulnerabilidade da abordagem de North e seus colaboradores comunica-se à literatura da linha *Law and Finance*.

precisamente o que os governos devem preferir escolher em termos de política econômica. Em qualquer caso, segundo a AJPE, é melhor que haja *convergências* práticas entre as prescrições advindas de cada uma das duas disciplinas (a economia e o direito). Se não houver estas convergências, isto é, se as convergências não puderem ser continuamente estimuladas com base em inovações intelectuais canalizadas por meio dos apoios discursivos mencionados, a tendência é que se produzam disfunções ou limitações indesejáveis, tanto no âmbito da economia de mercado e dos potenciais benefícios dela emanados (prosperidade, avanço tecnológico ágil, desenvolvimento), quanto no âmbito da efetividade dos direitos subjetivos de que são titulares os cidadãos.

A AJPE reconhece, ainda, que não existem consensos amplos sobre como devem ser estruturadas as relações entre as perspectivas disciplinares do direito e da economia. Porém reconhece, igualmente, que os debates de natureza teórica e conceitual sobre o direito em geral e sobre o papel do poder judiciário na democracia brasileira, até o momento, não criaram condições para a construção de uma relação clara entre as “formas” jurídicas (que até hoje, no direito brasileiro, permanecem preponderantemente controladas pelo o formalismo limitante da dogmática convencional) e elementos que imediatamente lhe escapam,<sup>25</sup> mas que tendem a se tornar relevantes para a estruturação do discurso jurídico constitutivo do direito vigente. Neste contexto, deve-se entender por “direito vigente” o conjunto das normas identificadas pelo Estado, em interação com advogados, e aceitas pacificamente por um lapso de tempo indeterminado pela sociedade no plano fenomênico.

Por outro lado, a AJPE considera relevante que os resultados práticos para os quais apontavam a AED no seu período de maior prestígio, alcançados especialmente com base no que se convencionou chamar de uso “normativo” da análise de custo-benefício,<sup>26</sup> e que tem importantes complementaridades com as propostas de reformas originadas de trabalhos da linha *Law and Finance*, têm suscitado inúmeras dificuldades e críticas.<sup>27</sup>

Tais críticas, em seu conjunto, indicam a existência de relevantes inconvenientes a recomendar a busca de alternativas à AED e à literatura da linha *Law and Finance* para a articulação entre o direito e a economia. Esta busca por alternativas deve procurar simultaneamente contribuir para suprir, em alguma medida, a lacuna dos debates sobre as relações e possíveis convergências entre as “formas” jurídicas e elementos que imediatamente lhe escapam, mas que tendem a se tornar necessários à articulação do “direito vigente”. Para isto também o legado do formalismo que ainda marca o direito brasileiro permanece inútil.

25 Ver Rodriguez (2010). Ver, também, discussão em Castro (2010).

26 Ver Prado (2004) e Salama (2008, p. 26-28).

27 Ver Salama (2008, p. 27, n. 76) e Fabiani (2011).

### 3 RELAÇÕES ENTRE POLÍTICA, ECONOMIA E DIREITO: ALGUNS REFERENCIAIS SOCIOLÓGICOS E HISTÓRICOS

Existem relações entre política, direito e economia no plano dos fenômenos, que, por causa do interesse dos juristas em realizar a justiça, não devem ser por eles simplesmente ignoradas. Com o fim de encontrar pistas iniciais de tais relações, que, ao mesmo tempo, sejam úteis para orientar a busca por alternativas ao formalismo da dogmática convencional, à AED e aos caminhos percorridos pelos autores que trabalham na linha *Law and Finance*, vale a pena tomar como referência o que politólogos, sociólogos e outros estudiosos escreveram sobre a política, vista sob o ângulo do uso da força, e sua relação com o interesse no bem-estar da sociedade como um todo.

Sobre isto, o sociólogo e cientista político Charles Tilly, em um de seus conhecidos trabalhos, que versa a evolução das instituições políticas e econômicas na Europa, comparou a formação do Estado moderno a atividades típicas do crime organizado. Segundo este autor,<sup>28</sup>

Se esquemas de extorsão (*protection rackets*) representam o crime organizado em sua forma mais suave, então as ações de guerra e de organização e preservação do Estado (*war making and state making*) – formas quintessenciais de extorsão com a vantagem da legitimidade – podem ser descritas como o maior exemplo de crime organizado.

Evidentemente, o argumento de Tilly tem uma linhagem que remonta a autores clássicos do pensamento político. Para citar um dos mais famosos, Maquiavel, como se sabe, afirma que a prática de atos cabalmente injustos, caracterizados como “celerados e nefários”, constitui um meio útil (embora não o mais útil, que será a ação orientada pela *virtù*) para que o príncipe assegure os interesses políticos de seu Estado.<sup>29</sup> Segundo Maquiavel, a desvantagem apresentada pela prática de atos “celerados e nefários” para atingir fins políticos é que o governante não alcançará a glória, mas poderá eficientemente assegurar ou estabilizar a sua posição no comando da política.

Argumentos como os de Tilly e Maquiavel trazem a oportunidade para que se faça o questionamento sobre os meios empregados pelos governos, pretéritos e contemporâneos, para promover o bem comum ou justiça. Entre esses meios evidentemente está – e, desde os tempos mais remotos, sempre esteve – a tributação. No sentido da comparação

28 Tilly (1985, p. 169).

29 Maquiavel ([1513] 1979). No livro VIII do seu famoso opúsculo, Maquiavel discorre sobre a maneira de “tornar-se soberano por algum meio vil ou criminoso”, que traduz “*per qualebe via scellerata e nefaria si ascende al principato*”.

estabelecida por Tilly, a cobrança de tributos, caracteristicamente com o uso da coerção, poderia, em tese, ser descrita como uma forma de extorsão. Contudo, sempre houve a diferença entre uma coisa e outra (tributação e extorsão), visto que a pura extorsão sempre careceu de legitimidade e, portanto, sempre foi inconciliável com noções de bem moral e de “bem comum” ou justiça.

Ora, na ausência da economia de mercado, ou mesmo nos primórdios dela, os meios empregados pelos governantes ou grupos sociais para promover o bem comum podiam ser puramente políticos: a truculência dos mais fortes, que conquistavam oportunisticamente o poder de mando sobre tropas militares e burocracias. E a truculência dos mais fortes, é claro, podia ser estilizada intelectualmente. O que foi a *jurisprudencia* em Roma senão, em boa medida, a estilização intelectual de relações de poder que subordinavam os mais fracos e dominados (plebeus, mulheres, escravos, crianças) aos mais fortes e dominadores (patrícios)? A obtenção de recursos econômicos para o sustento material e para as atividades dos governantes e de sua base de apoio político na sociedade é aí, ainda, um problema essencialmente *político*, não primordialmente *econômico*, e pode ser resolvido preponderantemente pelo uso da força, inclusive o funcionamento do aparelho “judicial”, localmente, e por meio das guerras externas e seus butins.

Contudo, a obtenção de recursos econômicos para as classes governantes torna-se um desafio mais complexo quando tais recursos passaram a ser oriundos predominantemente do comércio de longa distância e seus efeitos sobre as economias locais. De fato, uma vez que as atividades comerciais de longa distância (que evoluíram para se tornar o que hoje chamamos de “comércio internacional”) passam a se desenvolver e florescer em um ritmo mais estável e em um volume significativo, inclusive frequentemente de maneira associada a bases políticas republicanas, como foram diversas cidades italianas na Idade Média, os fluxos autônomos (privados) de mercadorias e também das finanças passaram a adquirir importância crescente como base econômica do enriquecimento da sociedade, tornando o comércio direta e indiretamente uma fonte cada vez mais importante de recursos para os governantes e seus protegidos. Nesse sentido, Braun destaca, por exemplo, que, nos séculos XVI e XVII na Inglaterra, os impostos alfandegários haviam-se tornado “de longe a mais importante fonte de receitas ‘ordinárias’ nos reinos dos Tudors e dos Stuarts”.<sup>30</sup>

Porém, os fluxos de comércio não eram e não poderiam ser controlados em toda a sua extensão pela política local. Assim, a crescente penetração dos fluxos de mercadorias e de moedas (um tipo específico de

<sup>30</sup> Braun (1975, p. 267).

mercadoria) e outros instrumentos financeiros (todos de caráter privado) na tessitura das relações sociais estimula a articulação, na base da sociedade, de interesses em prol da superação do Antigo Regime, cujas instituições se inclinavam em favor do estabelecimento de um rígido controle político sobre a economia comercial em expansão. Esse controle deveria se dar seja em nome de valores culturais ou religiosos, seja em nome da vontade do príncipe – transmutada em *ragion di stato* a partir de Maquiavel. O mercantilismo e o cameralismo constituíram exemplos de movimentações políticas nessa direção de expansão do controle político sobre a economia comercial.

Ou seja, entre os séculos XIII e XVII, o crescimento das relações comerciais e sua irradiação nas rotinas da vida social do noroeste europeu paulatinamente introduzem condições, não completamente controladas por governos, para que os interesses particulares dos indivíduos e grupos – e não preponderantemente os valores tipicamente organizados na religião e na cultura tradicionais, nem os desígnios políticos do príncipe – crescentemente passassem a imprimir um dinamismo novo ao processo de conformação e transformação da ordem social e política.

Diante desses processos, as noções estabelecidas a respeito da “justiça” e do bem comum se modificam. Escrevendo sobre este tema, Hirschman<sup>31</sup> lembra que, em termos de justificativa e aquisição de inteligibilidade dos processos políticos em mudança, o que estava ocorrendo, ao final da Idade Média, era que a base “moral” – e portanto também política – da economia do Antigo Regime, ligada a noções de honra e glória, ia sendo erodida por novas condições, ao ponto de resultar no apelo, não mais aos antigos referenciais de virtude, mas sim às “paixões” e, em seguida, também ao “interesse”, como elementos que deveriam passar a ser considerados como propulsores da política. Ao mesmo tempo, a expansão do comércio, da indústria e especialmente das finanças gerava reações de personagens políticos que mal se adaptavam às mudanças, ou tinham interesses contrários a elas. Um exemplo foi o de Bolingbroke, na Inglaterra, que atacou os financistas e suas práticas em ascensão, que ele denunciou em seu jornal, *The Craftsman*, como sendo causas corrosivas da “honra, amizade, relação, consanguinidade ou unidade de afeições”.<sup>32</sup>

Foi nesse contexto, onde as amarras da sociedade do Antigo Regime iam-se afrouxando em decorrência da irradiação do comércio, da indústria e das finanças na vida social, que os gostos e preferências individuais passaram a se multiplicar em direções potencialmente imprevisíveis, dando ensejo a que um Montesquieu, por exemplo, satiricamente observasse, sobre os franceses de sua época, que, por submeterem-se aos caprichos da

31 Hirschman (1977).

32 Bolingbroke, citado em Hirschman (1977, p. 57).

moda, esqueciam-se como se haviam vestido na mais recente estação do ano, e não sabiam como iriam vestir-se na seguinte.<sup>33</sup>

Juntamente com a multiplicação de gostos, preferências e interesses, ganha ascendência política a “voz interior” dos indivíduos,<sup>34</sup> cujo agregado forma a fonte da opinião pública. E por isso passa a ficar claro, para vários escritores e homens práticos, que as condições da vida política estavam mudando. Cada vez menos permanecia viável que as políticas dos governantes, inclusive as que organizavam a tributação, pudessem continuar a ser implementadas puramente com base no uso da força. As redes comerciais de bens e finanças alimentavam mudanças de gostos, preferências e opiniões, de modo que a vontade dos membros da sociedade, sob a forma da opinião pública, passaria a ser a base da legitimidade da política – e conseqüentemente da política tributária.

O que tudo isto significa é que as condições acima descritas passavam a ser uma realidade que os governantes teriam que tentar habilidosamente “manejar”, e não poderiam mais simplesmente “comandar” com base no emprego de meios direta e cruamente repressivos. Isto porque o uso da força teria o efeito de sufocar precisamente os processos sociais de produção de riquezas, dos quais derivava cada vez mais a renda dos governantes. Por isso faz sentido que Rousseau tenha afirmado, em seu *Discurso sobre a Economia Política* que, para serem obedecidas, seria preciso que as leis, antes de tudo, passassem a ser “amadas”.<sup>35</sup> Repetindo a mesma ideia em sua carta a d’Alembert, Rousseau escreveu: “nem a razão, nem a virtude, nem as leis vencerão a opinião pública, enquanto não se encontrar a arte de mudá-la. [E] esta arte não diz respeito à violência.”<sup>36</sup>

Na Inglaterra, a expansão da economia comercial e das finanças gerou, nos séculos XVII e XVIII, um intenso debate entre diversos autores e polemistas, uns trabalhando para preservar os interesses “agrários” (*landed interests*), outros defendendo os interesses do “dinheiro” (*monied interests*) e sua dominação pelo “crédito”, que incluía componentes oriundos da especulação ou “fantasia”.<sup>37</sup> E há, nesse debate, que ocorre tanto na Inglaterra quanto na Europa continental, um argumento como o de Rousseau e outros, que veem nas finanças e suas conseqüências sociais e políticas um fator de corrupção dos governos e de destruição da liberdade e da ética. Por isso, Rousseau – aproximando-se, quanto a isto, de algumas considerações de Locke expressas em seu *Segundo Tratado sobre o Governo*

33 Montesquieu ([1721] 1964, p. 114).

34 Ver Taylor (1989, p. 285-302; 368-81).

35 “*Si vous voulez qu'on obéisse aux lois, faites qu'on les aime*”. Rousseau ([1755] 1990, p. 69).

36 Rousseau ([1753] 2003, p. 121).

37 Cf. Pocock (1975, p. 423-505).

*Civil* – acaba dando ênfase às vantagens morais de uma economia de subsistência (não comercial).<sup>38</sup>

Na América após a revolução de 1776, a oposição entre os jeffersonianos e os federalistas (e em especial o hamiltonianismo), de certo modo, reverbera o debate europeu e oferece a base ideológica da clivagem de interesses conducente à Guerra de Secessão. No Brasil, um pouco mais tarde, o conflito de opiniões e projetos políticos defendidos por um Visconde de Uruguai e um Tavares Bastos, no Segundo Reinado,<sup>39</sup> bem como as defesas das políticas financeiras mutuamente conflitantes dos “ortodoxos” e dos “papelistas”, logo após o episódio do Encilhamento na Primeira República,<sup>40</sup> constituem, em certa medida, variantes aproximadas das controvérsias que dividiram os interesses “agrários” de um lado e, de outro, os “comerciais” e “industrialistas” no velho mundo.

Contudo, em todas essas mudanças, o que parece não ter sido percebido com a suficiente clareza é que, por não terem como controlar completamente, com o emprego da força, os fluxos comerciais, financeiros e de inovação, sob pena de destruir a fonte mesma de recursos para financiar e realizar competitivamente as guerras e outros projetos políticos, as classes governantes entregaram-se à tarefa de criar mecanismos institucionais de “manejo” desses fluxos, resultando no “sistema de política econômica”, que inclui o sistema tributário, mas não se limita a ele.<sup>41</sup> Entender qual o sistema montado de política econômica, quais as suas transformações, quais os seus efeitos práticos, incluindo especialmente sua influência sobre a fruição empírica de direito subjetivos considerados fundamentais, e entender, também, de que modo o “direito vigente” contribui para tornar tudo isso inteligível, ou – ao contrário – obscuro, são objetivos da AJPE.

#### 4 O DIREITO TRIBUTÁRIO E A ANÁLISE JURÍDICA DA POLÍTICA ECONÔMICA

Nesta seção serão dadas algumas indicações de como a abordagem da AJPE pode contribuir para favorecer mudanças no modo de organização

38 Nesse sentido, em seu *Projeto de Constituição para a Córsega*, Rousseau diz: “É preciso estabelecer como máxima indubitável que, onde o dinheiro é de primeira necessidade, a nação se desprende da agricultura para se lançar às profissões mais lucrativas; o estado de ser trabalhador torna-se então um objeto de troca e uma espécie de manufatura para os grandes fazendeiros, ou a pior sorte para a multidão dos camponeses. Os que se enriquecem pelo comércio e pela indústria, tendo ganho o bastante, põem seu dinheiro em terras para arrendamento (*fonds de terre*). A nação inteira se torna assim dividida entre ricos preguiçosos que possuem terras e em camponeses infelizes que, cultivando-as, não tem do que viver.” Rousseau (1990, p. 125-126).

39 Ver Ferreira (1999).

40 Ver discussão em Castro (2010).

41 Ver, na próxima seção, a discussão sobre extrafiscalidade e sobre a vertente macroeconômica do uso estratégico da tributação.

interna de um direito tributário (o brasileiro), superando a marca do estilo dogmático de análise. Tais mudanças devem simultaneamente se dar em direção ao encontro com estratégias analíticas e de argumentação não subordinadas a agendas postas de reformas de políticas públicas.

A AJPE, de fato, se interessa em articular argumentos, não por meio de formalismos jurídicos limitantes, nem à custa da subordinação da doutrina jurídica aos postulados econômicos tipicamente exigidos pelos autores que aderem à AED e indiretamente pelos autores da literatura *Law and Finance*. Os argumentos da AJPE se articulam com base na preocupação de que o sistema de política econômica como um todo, incluindo o sistema tributário e a cooperação econômica internacional, devem ser subordinados à finalidade de assegurar a fruição empírica de direitos subjetivos, especialmente os direitos fundamentais e direitos humanos, por parte de seus titulares, sejam eles indivíduos ou grupos sociais.<sup>42</sup> O pensamento por trás disto é que não deve ser considerado aceitável, do ponto de vista jurídico, que uma economia cresça, sem que ao mesmo tempo esteja assegurada a efetiva fruição de direitos fundamentais e direitos humanos pelos membros da sociedade como um todo. De quê adianta o crescimento do produto – na verdade, o aumento da riqueza de grupos restritos<sup>43</sup> – se os mesmos processos econômicos que impulsionam esse crescimento favorecem a persistência da pobreza, da fome, de doenças para as quais existem curas, da degradação do meio ambiente, da ignorância, da ausência de condições para o desenvolvimento, em muitas regiões do globo? As declarações e tratados internacionais de direitos humanos, se implementados, tenderiam a impedir que isto acontecesse na escala que hoje pode ser percebida.

O fato é que hoje, em grande medida, a fruição empírica de direitos fundamentais e humanos pela massa dos cidadãos fica subordinada a limites estabelecidos com base em critérios constitutivos da política econômica, muitas vezes em decorrência de políticas de cooperação internacional.<sup>44</sup> A AJPE propõe inverter esta ordem e tornar a fruição empírica de direitos subjetivos – tanto dos direitos que devem assegurar o *consumo* quanto os que estão na base da *produção competitiva* – um pressuposto necessário da estruturação da política econômica.

42 Ver Castro (2009).

43 O *Global Wealth Report*, publicado em outubro de 2010 pelo Crédit Suisse e realizado com base em pesquisas dos professores Anthony Shorrocks e Jim Davies, aponta que 8% dos habitantes do planeta são proprietários de quase 80% da riqueza mundial, enquanto 92% ficam com cerca de 20% dos ativos (diversas formas de propriedade). Ver Keating *et al.* (2010).

44 Nesse sentido, o economista Fernando Cardim de Carvalho observou: “Um foco de resistência importante a iniciativas que concretizem o espírito das conferências sociais [da Organização das Nações Unidas] está localizado nas instituições financeiras multilaterais, especialmente o Fundo Monetário Internacional (FMI)”. Carvalho (2005, p. 35). Sobre a evolução do papel do FMI como indutor de reformas da política econômica, ver Carvalho (2004).

Ao visar este objetivo, a AJPE defende que o jurista deve ter o compromisso, não com as “profundezas” dos “institutos”, ou com a defesa de um suposto e abstrato “sistema” de normas rigidamente hierarquizadas, perceptíveis privilegiadamente pelos juristas, e nem com algum “valor” ou conjunto de valores idealizados e que ora são efetivamente vazios, ora tendem a ser transformados em “princípios” formais abrangidos por elaborações dogmáticas. Para a AJPE, o “direito vigente”, que existe no plano dos fenômenos, é o resultado da institucionalização parcial de interesses refletidos em enunciados aos quais a sociedade escolhe dar o status de referenciais normativos, que são apenas dêiticos, e não fundamentos discursivos necessária ou definitivamente válidos, ou reveladores de alguma essência ontológica da ordem social e econômica existente. Isto significa que o “direito vigente”, nas democracias, não forma um “sistema” normativo completo e precisamente concatenado, isento de desvios quanto à coerência interna, nem é estabilizado por durações muito longas; e nem mesmo é intrinsecamente bom, pois pode sempre ser cotejado com a opinião da sociedade, livremente formada e de conteúdo flutuante. Nesse sentido, é preciso esclarecer que o compromisso da AJPE é com a sociedade concretamente tomada e com o interesse efetivo de seus membros pela emancipação em relação aos males que os afligem.

Portanto, na perspectiva da AJPE, o trabalho do jurista deve se concentrar na pesquisa dos efeitos concretos das políticas públicas – que têm sempre representações tanto tecnocráticas quanto jurídicas<sup>45</sup> – sobre a *fruição empírica* dos direitos fundamentais e direitos humanos. E, entre essas políticas, obviamente, se encontra a política tributária, cujos aspectos normativos constituem um foco de atenção do presente trabalho.

Segue-se, do que vai acima, uma primeira observação importante acerca da organização de idéias jurídicas que devem ser tomadas como estruturantes do campo do direito tributário, de acordo com a AJPE. Trata-se da exigência de que o direito tributário não seja entendido como um conjunto de normas e doutrinas jurídicas sobre a tributação, mas sim seja definido como um campo debruçado sobre a *política tributária*. Esta política pode servir a inúmeros fins, que devem ser escolhidos livremente pela sociedade. Porém, entre esses fins, a AJPE elege como prioridade os que podem ser resumidos nisso: o asseguramento da fruição empírica dos direitos fundamentais e direitos humanos, já que, conforme assinalado, sobre sua importância para a vida e felicidade dos povos, existem as “cartas de direitos” de inúmeras constituições e também uma pluralidade de tratados e declarações internacionais.

Ao mesmo tempo, para além disso, a AJPE entende que um requisito chave para conciliar na prática a fruição empírica de direitos com

45 Ver Castro (2009).

a prosperidade, resultando na justiça econômica, está em reformas dos mecanismos institucionais de “manejo” dos fluxos comerciais, financeiros e de inovação tecnológica, pois da estrutura desses mecanismos resulta em boa parte a determinação, não calcada primariamente no uso da força, das seguintes realidades: (i) a “situação posicional” corrente de indivíduos e grupos na economia;<sup>46</sup> e (ii) o grau efetivo de sua liberdade de negociação contratual. E, da combinação de ambos fatores, resulta a experiência da fruição empírica de direitos subjetivos.

Dadas as considerações acima, cabem as indagações: quais são os efeitos da tributação sobre a fruição de direitos subjetivos dos que estão sujeitos às normas do direito vigente no Brasil? Como e em que medida são afetadas a situação posicional e a liberdade de negociação contratual dos diferentes indivíduos e grupos? Para visualizar isto, inclusive no aspecto dos mecanismos de “manejo” dos fluxos econômicos, a AJPE primeiramente considera a economia mercado como sendo formada de um número indeterminado de redes ou *agregados contratuais* economicamente relevantes.<sup>47</sup> Ou seja, na perspectiva da AJPE, a economia deve ser vista como sendo formada por conjuntos de redes ou agregados contratuais voluntários e entrecruzados, que incluem “pactos sociais” da sociedade com governos.<sup>48</sup> O elemento “voluntário” relaciona-se ao fato de que o exercício da autoridade do Estado deriva sua legitimidade da “opinião pública”, em tese não passível de ser controlada politicamente por meio uso da força, como indicado acima.

Na visão da AJPE, portanto, não é aceita a referência “em abstrato” ao “mercado”, pois isto equivaleria a tratar as práticas de mercado como se elas existissem no vazio institucional, e isto empiricamente não é verdade. Ao contrario de considerar os mercados como entidades abstratas – é isto o que caracteriza os trabalhos que adotam os pressupostos da teoria econômica neo-clássica – a AJPE trata todos os mercados como instituições empíricas, cuja estrutura institucional, sendo juridicamente representada como conjuntos de agregados contratuais, varia de um caso concreto para

46 A expressão “situação posicional” como empregada aqui designa a inserção institucional dos indivíduos e/ou grupos, da qual resulta a estruturação das condições econômicas (renda, acesso ao crédito, carga tributária etc.) de suas possibilidades efetivas de ação.

47 São considerados economicamente relevantes os contratos cujo conteúdo corresponda, em primeiro plano, a interesses materiais, que se distinguem dos interesses “ideais”. A distinção é derivada da sociologia econômica de Max Weber. Para uma discussão, ver Eastwood (2005). Tipicamente, contratos como os de compra e venda, de depósito (de bens com valor econômico), todos os contratos financeiros, incorporam interesses materiais em primeiro plano. Um contrato de depósito de um bem com valor puramente afetivo não incorpora interesses materiais, ou ainda, um contrato de mandato para a representação do mandante em uma cerimônia religiosa pode não incorporar, em primeiro plano, interesses materiais. Nestes últimos casos, os contratos não serão economicamente relevantes (exceto se, sobre algum aspecto deles ou das circunstâncias de fato que lhes sejam pertinentes, incida um tributo).

48 Ver Castro (2009).

outro. Por exemplo: o mercado de trabalho na França é empiricamente diferente do mercado de trabalho no Japão, ou de mercados comparáveis na África do Sul, no Brasil, na Índia e assim por diante. E isto por diversos motivos, entre os quais: as diferenças de cultura, de políticas educacionais, de estruturas e histórias sindicais, de ligações de sindicatos com partidos políticos e/ou movimentos sociais, as eventuais diferenças nos processos de decisão sobre políticas trabalhistas etc. E há também diferenças de leis votadas nos parlamentos e ainda diferenças relativas à existência ou ausência de outras normas jurídicas (que formam o “direito vigente” e podem incluir, além das leis, decisões judiciais, convenções constitucionais não escritas, disposições de jurisprudência administrativa, resoluções, portarias, pareceres normativos) etc. O fato é que não há padronização estrita entre as diferentes – e infinitas em sua variedade potencial – estruturas sociais que recebem o nome de “economia de mercado”.<sup>49</sup> É isto, aliás, que leva alguns cientistas sociais a procurarem, com grau de sucesso limitado até hoje, sugerir alguns modelos organizacionais que têm sido chamados de “variedades de capitalismo”.<sup>50</sup>

Portanto, a tributação, nos distintos ambientes institucionais de diferentes mercados terá diversos efeitos sobre a opinião que os cidadãos formam livremente a respeito do que é ou deve ser o seu “bem”, em si mesmo correspondente ao que eles consideram ser “justo” e abrangido por seus “direitos” subjetivos. Tais direitos, nas economias de mercado, de acordo com a AJPE, podem dizer respeito a atividades de *consumo* (representadas pela AJPE como decorrentes de “direitos de consumo”, sendo estes identificados genericamente com a “propriedade civil”), ou a atividades ligadas mais diretamente à esfera da *produção* e da troca, orientadas para a obtenção de lucro (correlacionadas pela AJPE aos “direitos de produção”, que são identificados genericamente com a “propriedade comercial”).<sup>51</sup>

A AJPE elaborou dois conjuntos de procedimentos analíticos para determinar o que são considerados concretamente (empiricamente) esses “direitos” em cada ambiente institucional. O primeiro conjunto de procedimentos é o da “Análise Posicional” dos indivíduos ou grupos na economia. O segundo conjunto de procedimentos é o da “Nova Análise Contratual”.

A “Análise Posicional” visa a fornecer uma descrição analítica objetiva da experiência de fruição empírica de direitos subjetivos economicamente relevantes de indivíduos e grupos. E, no caso de verificação de ausência ou limitação significativa de fruição, a Análise Posicional indica possíveis reformas corretivas no âmbito da economia real. A Análise Posicional não

49 Cf. Rodrik (2009).

50 Ver Hall e Soskice (2004).

51 Ver Castro (2007) e Castro (2009).

abrange a explicitação das conexões monetárias, isto é, do “engaste” ou nexos monetário da propriedade civil nem da propriedade comercial.<sup>52</sup> Em outras palavras, a Análise Posicional não investiga transmissão intercontratual de valores monetários em cadeias contratuais, mas compreende as seguintes tarefas analíticas: 1) identificação de política pública ou econômica (ou componente de política pública ou econômica) sujeita a controvérsias na opinião pública; 2) especificação de direito fundamental correlato; 3) decomposição analítica do(s) direito(s); 4) quantificação de direitos analiticamente decompostos; 5) elaboração de índice de fruição empírica (IFE); 6) escolha ou elaboração de um “padrão de validação jurídica” (PVJ); 7) avaliação de resultados em termos de verificação da efetividade ou falhas ou ausência de efetividade; e 8) na hipótese de falha ou ausência de efetividade, elaboração de recomendação de reformas.<sup>53</sup>

Por outro lado, a “Nova Análise Contratual” visa sobretudo a explicitar, no âmbito dos agregados contratuais analiticamente relevantes, os nexos monetários da fruição empírica. A Nova Análise Contratual procede por meio da identificação e avaliação de conteúdos da matriz analítica dos agregados contratuais.<sup>54</sup> Esta matriz analítica expressa a ideia de que todos os contratos economicamente relevantes contêm as seguintes “cláusulas ideais típicas”: (i) a cláusula de utilidade; e (ii) a cláusula monetária. Na primeira estarão representados intelectualmente e ancorados institucionalmente os interesses materiais da economia real e, na segunda, os interesses materiais que adquirirão forma monetária. No caso dos contratos financeiros, os conteúdos da cláusula de utilidade serão também ativos monetários.

Além disso, a matriz analítica divide cada uma dessas duas cláusulas em dois segmentos: (i) o segmento de interesse privado; e (ii) o segmento de interesse público. A diferença entre eles diz respeito às regras procedimentais que são seguidas nas negociações para a determinação dos conteúdos (tanto os de utilidade como os monetários). No caso do segmento de interesse público, as regras são privadamente instituídas e exigem ampla publicidade das atividades de negociação. Já no caso do segmento de interesse privado, as regras de procedimento para as negociações podem ser elaboradas sem publicidade, e sobre as atividades de negociação em si mesmas não incide a exigência de ampla publicidade. As regras de procedimento observadas na determinação dos conteúdos dos segmentos de interesse público das cláusulas contratuais serão, portanto, essencialmente, os processos legislativo, judicial e administrativo, que inserem, nos mais diversos contratos, conteúdos de interesse público correspondentes a exigências

52 Sobre o engaste monetário da propriedade, ver discussão em Castro (2009, p. 52-68).

53 Ver detalhes desses procedimentos em Castro (2009, p. 40-48 e 55-56).

54 Uma primeira versão deste modelo de análise contratual aparece em Castro (2007).

técnicas e normativas constitutivas das “políticas públicas”. Basta imaginar as exigências públicas incidentes sobre diversos tipos de contratos – como o de transporte de passageiros ou cargas, o contrato de trabalho, os contratos de compra e venda de bens de consumo em face do Código do Consumidor, o contrato de empreitada de construções em face das leis de proteção ambiental e outras, o contrato de fornecimento de eletricidade, serviços de telecomunicações etc. – para se perceber que os conteúdos de interesse público são inúmeros e estão presentes provavelmente na maioria dos contratos privados.<sup>55</sup> Ao mesmo tempo, a matriz analítica torna possível perceber que os contratos administrativos, em princípio, não têm (não devem ter) quaisquer conteúdos de interesse privado.

A Figura 1 abaixo representa graficamente a matriz de análise contratual da AJPE. Nela estão assinalados com “U” e com “M” os conteúdos contratuais de utilidade e monetário, respectivamente. Além disso, “U<sub>1</sub>” e “M<sub>1</sub>” indicam os conteúdos de utilidade e monetário aos quais se incorporam o interesse público, correspondendo genericamente a cláusulas de interesse público inseridas em contratos privados por meio dos procedimentos mencionados.

**FIGURA 1 – MATRIZ DE ANÁLISE CONTRATUAL**

CLÁUSULAS	DE UTILIDADE	MONETÁRIA
Interesse Privado	U	M
Interesse Público	U <sub>1</sub>	M <sub>1</sub>

Fonte: Castro (2007), com adaptações.

Alguns exemplos podem ajudar na compreensão da análise realizada com base na matriz acima e podem ilustrar os efeitos dos tributos sobre a fruição empírica de direitos.

Considere-se um contrato de compra e venda de um litro de leite, realizado em um supermercado. O litro de leite corresponderá a U, e o preço cobrado será representado em M. Se houver uma política pública que exija do vendedor a indicação dos valores nutricionais na embalagem do produto vendido, este conteúdo será representado em U<sub>1</sub>. Além disso, a incidência de um imposto sobre a venda (a ser pago pelo vendedor) será representado em M<sub>1</sub>.<sup>56</sup> Um outro exemplo: num contrato de trabalho, o trabalho em si (as características do trabalho objeto do contrato, desde

<sup>55</sup> Outros exemplos são indicados em Castro (2009).

<sup>56</sup> A representação do imposto em M<sub>1</sub> se dá para fins analíticos, pois, na prática, o valor do imposto é repassado pelo supermercado ao preço da mercadoria vendida.

que negociadas e contratadas privadamente pelas partes) aparecerá na matriz em  $U$ ; o direito de gozar férias, descanso semanal, licença médica etc. aparecerá em  $U_i$ ; a parcela da remuneração em dinheiro que exceda o valor do salário mínimo aparecerá em  $M$ ; e o salário mínimo será assinalado em  $M_1$ . Além disso, o imposto de renda do empregado, recolhido na fonte, também aparecerá em  $M_1$ .

Consideremos mais um contrato, agora de natureza financeira: um contrato de mútuo, na modalidade de um empréstimo bancário para financiamento da compra de um automóvel. A quantia emprestada será representada em  $U$ ; regulações bancárias diversas (horários de funcionamento do banco, estipulações sobre eventuais coberturas securitárias obrigatórias, etc.) serão representadas em  $U_i$ ; uma taxa de juros aparecerá em  $M$ ; e, se incidir algum tributo sobre a operação financeira, será representado em  $M_1$ .

Neste último exemplo, é possível explicitar ainda que a taxa de juros cobrada e registrada em  $M$  corresponde a um montante que engloba não somente o eventual tributo sobre a operação financeira, mas também a taxa de juros interbancários, pois o banco necessitará fazer uso freqüente de recursos oriundos desse mercado (empréstimos interbancários) durante o período de vigência do contrato de mútuo. Porém, para fins analíticos, o tributo deverá aparecer em  $M_1$ .

E aqui já é possível tornar claro que, dado o fato de que todo e qualquer investimento necessita de capital fornecido a partir da poupança disponível, será um conteúdo  $M_1$  de qualquer contrato economicamente relevante a taxa de juros básica da economia. Considerando, ainda, que as operações de compra e venda de títulos do tesouro pelo Estado (via Banco Central ou outra repartição) contribui para determinar os patamares dessa taxa, a política de administração das finanças públicas afeta, pelo mecanismo de transmissão intercontratual da taxa de juros, a determinação da parcela dos juros expressa em  $M_1$  em todos os contratos da economia. Exceção fazem-se das operações que envolvem crédito direcionado (por exemplo, financiamentos para a produção agrícola, os financiamentos à exportação, as linhas de crédito oferecidas como medida de políticas industriais), resultantes de políticas creditícias impostas via regulação bancária aos bancos privados ou executadas por bancos do setor público. Portanto, serão tipicamente conteúdos  $M_1$  dos contratos economicamente relevantes (i) a taxa de juros básica da economia, sujeita à influência da autoridade monetária operada via transmissão intercontratual do valor monetário dos juros e suas oscilações; e (ii) os tributos incidentes sobre uma pluralidade de “fatos geradores” abrangidos por contratos.

Na verdade, a taxa de juros básica da economia e a carga tributária e suas incidências devem ser juridicamente consideradas, ao mesmo tempo,

como integrantes do ambiente institucional da “moeda estratégica”.<sup>57</sup> Sob esse ângulo, a política tributária e o seu “direito” devem ser considerados como projeções dos interesses estratégicos do Estado, que devem refletir “pactos sociais”<sup>58</sup> reconhecíveis como tais por juristas.

Dá para perceber, a partir do que está dito acima, que, de acordo com a AJPE, o direito tributário deve, do ponto de vista didático, ser fundido com o “direito financeiro” e dar muito mais ênfase à chamada “extrafiscalidade” do que a antiga dogmática permite. Na medida em que os investimentos estatais (empresas estatais e também serviços públicos) receberem pressões para alcançarem condições de administração financeira que não minem o equilíbrio fiscal do Estado, e se continuarem a ocorrer aproximações entre métodos de gestão pública e privada, tenderá a avultar o papel estratégico da política tributária. Nessas condições, não é difícil perceber que em seu papel estratégico a extrafiscalidade tem pelo menos duas vertentes: a microeconômica e a macroeconômica.

Sobre a vertente microeconômica, vale a pena considerar o seguinte. Nas democracias que são economias de mercado, a experiência empírica da fruição de direitos, avaliada com base na opinião que os indivíduos e grupos livre e incoercivelmente fazem sobre seu bem, resulta da conquista de “situações posicionais” por meio da efetiva liberdade de negociação contratual. Os indivíduos e grupos que estiverem em uma situação posicional empírica por eles julgada “pior” do que consideram estrategicamente importante, necessário, desejável ou simplesmente “justo” procurarão engajar em negociações (contratuais) para mudá-la. E a amplitude da liberdade de negociação de indivíduos ou grupos em diversos contratos pode ser limitada em decorrência de oscilações de valores monetários (incluindo juros) transmitidos intercontratualmente. Isto porque o poder emancipatório da moeda, diminui na proporção das onerações monetárias que apareçam em  $M_p$ , sejam elas de natureza tributária, sejam elas as que vêm sob a forma de juros (explícitos ou embutidos nos preços).<sup>59</sup> Daí a importância de que o direito possa atuar para favorecer os processos de mudança da ordem social e econômica via rearranjos contratuais que impliquem em modificações de conteúdos  $M_p$ , nos limites de parâmetros de oscilação de valores monetários considerados justos para a coletividade. A política tributária pode ser um instrumento que contribua para alcançar isto. Exemplos desse tipo de medida de política tributária seriam o uso de tributos de maneira integrada à política de defesa da concorrência, a

57 Ver detalhes em Castro (2009).

58 Ver Castro (2009).

59 Sobre o poder emancipatório da moeda, caracterizado a partir de Georg Simmel, ver Castro (2009, p. 29-30).

políticas industriais baseadas em incentivos fiscais, diversas isenções ou desonerações fiscais ou mudanças temporárias de alíquotas, anistias etc.<sup>60</sup>

Ou seja, ao atuar no âmbito da vertente *microeconômica* da extrafiscalidade, o jurista deve ter em mente, considerada a conjuntura econômica e as metas adotadas em processos de planejamento de políticas públicas, a necessidade de: (i) promover a proteção – por meio da alteração dos conteúdos  $M_1$  de agregados contratuais, consistentes em tributos – dos direitos subjetivos fundamentais de *consumo* (tais como os direitos à saúde, educação, alimentação, habitação etc., contratualmente estruturados e não decorrentes de investimentos ou dispêndios estatais diretos); e (ii) prover, por meio de alterações dos conteúdos  $M_1$  de agregados contratuais, estímulos jurídico-econômicos à produção competitiva sob a forma de políticas industriais, desonerações fiscais, tributos estratégicos sobre diversas situações, fatos e condutas abrangidas por contratos da economia real e financeiros que instrumentalizem os investimentos.

Deve-se observar que, neste último caso, de acordo com a AJPE, o jurista deverá ter como referência, para a avaliação da competitividade, o rendimento do investimento em comparação com a taxa de juros de longo prazo, ou uma cesta de taxas de juros de diversas economias. Dependendo da justiça que se queira fazer em cada caso, deverão ser analisadas as incidências tributárias e como elas enfraquecem (ou fortalecem) a liberdade de negociação dos titulares de direitos fundamentais (de consumo e produção) nos diferentes contratos (agregados contratuais) de que participem. Em nenhuma dessas hipóteses de atuação poderá o jurista prescindir de cálculos, projeções, correlações, levantamentos objetivos sobre a realidade considerada.

Tais cálculos, projeções, correlações etc. devem fornecer material também para a elaboração de avaliações que relacionem a vertente microeconômica da extrafiscalidade com a sua vertente macroeconômica. Assim, as mudanças planejadas com relação a conteúdos  $M_1$  em agregados contratuais referentes a diversos setores da economia necessitarão ser avaliadas em conjunto, devendo também ser examinado o seu impacto global sobre estratégias de política macroeconômica. Pode ser que, em determinadas circunstâncias, sejam justificáveis, jurídica e economicamente, medidas dosadas de expansão fiscal ou monetária, no contexto de uma estratégia de política macroeconômica que se articule com medidas microeconômicas de alteração de conteúdos  $M_1$  de caráter tributário em diversos agregados contratuais simultaneamente e calculados para ampliar ou restringir liberdade de barganha relativa de alguns grupos sociais. Alternativamente, o oposto também pode ser buscado: adoção de medidas de aperto fiscal e/ou monetário, de maneira articulada com modificações

60 Uma discussão muito útil de tais usos estratégicos da tributação está em Assunção (2011).

de conteúdos  $M_1$  de natureza tributária, também para o fim de modificar a amplitude da liberdade de barganha de certos grupos sociais.

De certo modo, ajustes semelhantes a esses já ocorrem na vida das diversas sociedades democráticas de mercado, mas não de maneira coordenada e dosada para promover a fruição de direitos fundamentais e direitos humanos, e menos ainda com base na prévia detecção objetiva de insuficiências ou disparidades extremas no gozo ou fruição empírica desses direitos. Os ajustes que são praticados nas democracias não decorrem de fundamentos jurídicos. Eles derivam em sua maior parte de mesclas pragmáticas da prudência política das autoridades econômicas com instrumentais de cálculo<sup>61</sup> assentados no pressuposto de que os mercados são destituídos de condicionantes institucionais. Mas, simultaneamente, no âmbito da deliberação prudencial das autoridades e dos governos, movimentam-se fatores políticos mais eficazes como causas dos ajustes tributários: um grupo que pressiona mais do que outros, outros que realizam greves mais eficazes, outros ainda que ameaçam desinvestir, ou apoiar a campanha de um partido inimigo do governo etc. Daí podem resultar muitos favores tributários injustos e até obtidos por golpes de poder.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em seu famoso ensaio intitulado *O Caminho do Direito*, o jurista e juiz da Suprema Corte do Estados Unidos, Oliver W. Holmes observou: “Ouvi um dia o falecido professor Agassiz dizer que uma população alemã se revoltaria se fossem acrescentados dois centavos no preço de um copo de cerveja”.<sup>62</sup> O que Holmes indica são duas percepções. Uma delas é que a sociedade moderna, aglutinada em grande parte por meio de mercados livres, não pode ser ordenada com base em imposições apenas. Por outro lado, a passagem indica também o que Holmes repete em outras frases suas: a ideia de que o verdadeiro direito não se resume a formas abstratas, que percam a capacidade de inovadoramente se transformar para se mover em direção ao que constantemente se lhes escapa. Nesse sentido, o direito que se dedica a cultivar as formas jurídicas fossilizadas tem a tendência de tornar-se um instrumento de pequenos (ou grandes) golpes de poder sob um falso manto de legitimidade.

Os formalismos jurídicos que enfatizavam a rigidez e a hierarquia, elaborados no continente europeu de maneira mais exitosa por Savigny e seus sucessores e, na tradição do direito anglo-americano, por juristas como John Austin e Christopher Columbus Langdell, estavam a serviço de uma ordem social e econômica que entrou em declínio desde inícios

61 Tais como o famoso modelo IS/LM, sobre o qual ver Mankiw (2010, p. 223-260).

62 Oliver Wendell Holmes *in* (Morris, 2002, p. 427).

do século XX e tendeu a desaparecer rapidamente após 1929. É difícil compreender por que esses formalismos continuam a ser venerados no Brasil por um número não desprezível de juristas, entre os quais, vários tributaristas. A imagem que esses juristas fazem do direito tributário assimila-o a um “sistema” mais ou menos rigidamente hierarquizado e bem concatenado de normas abstratas, com fundamento lógico em normas constitucionais também abstrata e formalisticamente concebidas. Mas a realidade do mundo demanda do direito outros referenciais analíticos e de argumentação.

Em um mundo com interdependências crescentes entre as diferentes sociedades, um desafio que se põe a todos é criar e gerir combinações bem escolhidas de canais institucionais viabilizadores da livre articulação de interesses econômicos (mercados) e políticos (democracia) como meio de propulsionar o desenvolvimento econômico em ritmo competitivo acompanhado de paz social. O direito precisa ser mobilizado para dar a sua contribuição.

As categorias da análise jurídica com raízes oitocentistas em grande parte limitam a capacidade dos juristas de criticar construtivamente as políticas econômicas. Alternativas mais recentes que subordinam a análise jurídica à econômica quase sempre são assentadas sobre pressupostos epistemológicos do pensamento econômico neo-clássico. No cerne disso está a obstinada adesão a uma concepção abstrata de mercado, que é incapaz de captar a pluralidade de significados abrangidos pelas instituições e, portanto, das estruturas contratuais da economia de mercado que, na prática, frequentemente incorporam valores não-econômicos, correspondentes a interesses ideais. Por outro lado, as análises econômicas que procuram prestar atenção nas instituições retornam ao paradigma da economia neo-clássica ao privilegiar a “métrica do crescimento das rendas”, que impede a explicitação das injustiças que o processo social e econômico cria, mas que são detectáveis como desrespeito aos direitos humanos considerados em sua fruição empírica, quando ela se torna inaceitavelmente limitada ou inexistente.

Ao direito brasileiro, portanto, se oferece o desafio de criar um discurso que alcance acuidade analítica capaz de tornar a atuação dos juristas útil para contribuir na articulação dos interesses econômicos e políticos em canais institucionais apropriados no âmbito dos regimes democráticos e economias de mercado, promovendo simultaneamente a justiça econômica. A AJPE procura indicar modos possíveis de reconstrução de categorias e estratégias de análise que o jurista pode empregar. Como parte desse esforço, o presente trabalho procurou sugerir em que direções podem ser vislumbradas reformas de aspectos relevantes do direito tributário brasileiro.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo. 12. ed. Saraiva, 2006.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos Fiscais em Tempos de Crise: Impactos Econômicos e Reflexos Financeiros. *Revista da PGFN*, Procuradoria da Fazenda Nacional, v. 1, nº 1, p. 99-121, jan.-jun, 2011.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 6. ed., 12ª tiragem, 2011.

BRASIL, *Reforma Tributária*. Brasília, Ministério da Fazenda, 2008.

BRAUN, Rudolf. “Taxation, Sociopolitical Structure and State-Building: Great Britain and Brandenburg-Prussia”. In: TILLY, Charles (org.). *The Formation of National States in Western Europe*, Princeton: Princeton University Press, 1977. p. 343-327.

CARVALHO, Cristiano. “A Análise Econômica do Direito Tributário”. In: SCHOEURI, Luis Eduardo (coord.). *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CARVALHO, Fernando J. Cardim de. “Entre a Política Econômica e a Questão Social”. In: *Observatório da Cidadania: Relatório 2005*. Rio de Janeiro: IBASE, 2005.

CARVALHO, Fernando J. Cardim de. “Mudanças no Papel e nas Estratégias do FMI e Perspectivas para Países Emergentes”. In: FERRARI FILHO Fernando; PAULA, Luiz Fernando de (orgs.). *Globalização Financeira*. Petrópolis: Vozes. p. 179-203.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASTRO, Marcus Faro de. “Jurisdição, Economia e Mudança Social”. *Revista da Escola da Magistratura Regional Federal*, Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Cadernos Temáticos – Justiça Constitucional no Brasil: Política e Direito, 2010, p. 143-173.

CASTRO, Marcus Faro de. “Análise Jurídica da Política Econômica”. *Revista da Procuradoria-Geral do Banco Central*, vol. 3, nº 1, junho 2009, p. 17-70.

CASTRO, M. F. “A Função Social como Objeto da Análise Jurídica da Política Econômica”. *Notícia do Direito Brasileiro*, v. 14, 2007, p. 107-128.

KEATING, Giles *et al.* *Global Wealth Report*. Zurich: Credit Suisse Research Institute, 2010.

EASTWOOD, Jonathan. “The Role of Ideas in Max Weber’s Theory of Interests”. *Critical Review*, v. 17, n. 1-2, 2005, p. 89-100.

EVANS, Peter. “Challenges of the ‘Institutional Turn’: New Interdisciplinary Opportunities in Development Theory”. In: NEE, Victor; e SWEDBERG, Richard (orgs.), *The Economic Sociology of Capitalism*. Princeton: Princeton University Press, 2005. p. 90-116.

FABIANI, Emerson Ribeiro. *Direito e Crédito Bancário no Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2011.

FERREIRA, Gabriela Nunes. *Centralização e Descentralização no Império*. São Paulo: Editora 34, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. “O Direito Tributário Interpretado pelo STJ – Análise dos Argumentos que Fundamentam a Exigência das Contribuições ao SESC E ao SENAC das Empresas Prestadoras de Serviços”. Trabalho publicado nos Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado em São Paulo – SP nos dias 04, 05, 06 e 07 de novembro de 2009. Disponível em: <[http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/Anais/sao\\_paulo/2309.pdf](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/Anais/sao_paulo/2309.pdf)>. Acesso em: 15 mar. 2011.

GRECO, Marco Aurélio. “Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro”. *Revista da PGFN*, Procuradoria da Fazenda Nacional, v. 1, nº 1, jan.-jun, 2011, p. 9-18.

HALL, Peter A.; SOSKICE, David (orgs.). *Varieties of Capitalism*. Oxford: Oxford University Press, 2004.

HIRSCHMAN, Albert O. *The Passions and the Interests*. Princeton: Princeton University Press, 1977.

HOLMES, Oliver Wendel. “O Caminho do Direito”. In: MORRIS, Clarence. *Os Grandes Filósofos do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, trad., 2002, p. 425-439.

KEOHANE, Robert O. *After Hegemony*. Princeton: Princeton University Press, 1984.

KRAFT, Gerhard; KRENGEL, Ronald. “Economic Analysis of Tax Law – Current and Past Research Investigated from a German Perspective”. Institut für Wirtschaftsrecht, Juristische Fakultät der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg, 2003. Disponível em: <<http://www.wirtschaftsrecht.uni-halle.de/sites/default/files/altbestand/Heft22.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2011.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, trad., 1989.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MANKIWI, N. Gregory. *Macroeconomia*. 7. ed. Rio de Janeiro: LTC, trad., 2010.

MAQUIAVEL, Nicolau. *O Príncipe*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, trad., [1513] 1979.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “A Interpretação Econômica no Direito Tributário”. *Jus Navigandibus*. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/16336>>. Acesso em: 24 ago.2011.

MONTESQUIEU. “Lettres Persannes”. In : Idem. *Oeuvres Complètes*, Paris: Éditions du Seuil, 1964. p. 61-151.

MORRIS, Clarence (org.). *Os Grandes Filósofos do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, trad., 2002.

NORTH, Douglass C. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

POCOCK, John G. A. *The Machiavellian Moment*. Princeton: Princeton University Press, 1975.

PRADO, Mariana Motta. “Análise de Custo-Benefício e o Direito”. In: BITTAR, Eduardo C. B.; SOARES, Fabiana de Menezes (orgs.). *Temas de Filosofia do Direito*. São Paulo: Manole, 2004, p. 33-82.

RODRIGUEZ, José Rodrigo. “The Persistence of Formalism: Towards a Situated Critique Beyond the Classic Separation of Powers”. *The Law and Development Review*, v. 3, n. 2, Special Issue: New Voices from Emerging Powers – Brazil and India, 2010, p. 39-77.

RODRIK, Dani. *One Economics, Many Recipes*. Princeton: Princeton University Press, 2009.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Lettre à d'Alembert*. Paris: Flammarion, [1758] 2003.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Discours sur l'Économie Politique. Projet de Constitution pour la Corse. Considérations sur le Gouvernement de Pologne*. Paris: Flammarion, 1990.

SALAMA, Bruno M. “O Que É Pesquisa em Direito e Economia?”. *Cadernos de Direito GV*, Caderno nº 22, vol. 5, nº 2, março 2008.

TAYLOR, Charles. *Sources of the Self*. Cambridge, Harvard University Press, 1989.

TELES, Steven M. *The Rise of the Conservative Legal Movement*. Princeton: Princeton University Press, 2008.

TILLY, Charles. “War Making and State Making as Organized Crime”. In: EVANS, Peter; RUESCHEMEYER, Dietrich; SKOCPOL, Theda (orgs.). *Bringing the State Back In*. Cambridge: Cambridge University Press, 1985, p. 168-191.

TORRES, Ricardo Lobo. “A Jurisprudência dos Valores”. In: SARMENTO, Daniel. *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 503-525.

TORRES, Ricardo Lobo. “Normas Gerais Antielisivas”. *Revista Eletrônica de Direito Tributário*, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, novembro/ dezembro, 2005, jan. 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com>>. Acesso em: 20 maio 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. “A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”. *Revista Eletrônica de Direito Tributário*, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, outubro/ novembro/ dezembro, 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com>>. Acesso em: 20 maio 2010.

WOLKMER, Antônio Carlos. *História do Direito no Brasil*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

VIOL, Andréa Lemgruber. *O Processo de Reforma Tributária no Brasil: Mitos e Verdades*. Brasília : Editora da UnB, 2000. 82 p. Monografia premiada em 2º lugar no V Prêmio Tesouro Nacional. Tópicos Especiais de Finanças Públicas. Brasília - DF, 2000.