

## ANÁLISE ECONÔMICA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA\*

### ECONOMIC ANALYSIS OF THE CAPACITY CONTRIBUTION PRINCIPLE

*Camila Beatriz Simm\*\**

*Francisco Carlos Duarte\*\*\**

#### **Resumo:**

A pesquisa critica o modo de fazer Ciência no Direito Tributário atual, pois impera que este estudo seja complexo, adote a perspectiva multidisciplinar. Nesse contexto, apresenta-se a teoria dos sistemas de Luhmann, a qual vai ao encontro com a multidisciplinaridade. Essas considerações são relevantes, pois se estuda o princípio da capacidade contributiva sob o viés econômico, daí a importância da Análise Econômica do Direito, em sua versão normativa. Nessa perspectiva, algumas teorias da economia auxiliam uma aproximação com o princípio da capacidade contributiva, quais sejam, as teorias do benefício, do talento pessoal, do sacrifício e da ótima tributação.

**Palavras-chave:** Análise Econômica do Direito; complexidade; tributação; princípio da capacidade contributiva; sistemas sociais.

#### **Abstract:**

This study criticizes the way of doing science in the current tax law, since prevails that this research is complex, so adopts a multidisciplinary perspective. In this context, we present the theory of Luhmann, which goes to meeting with the multidisciplinary. These considerations are relevant for studying the principle of ability to pay under the economic bias, hence the importance of Law and Economics, in its normative version. From this perspective, some theories of economics help na approchement with the principle of ability to pay, namely, theories of benefit, personal talent, of sacrifice and optimal taxation.

**Keywords:** Law and Economics; complexity, taxation; ability to pay principle; social systems.

---

\* Artigo recebido em: 18/03/2016

Artigo aceito em: 18/05/2016

\*\* Mestranda em Direito Econômico e Socioambiental pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC - PR. **Curitiba, - PR, Brasil. E-mail: camila\_simm@yahoo.com.br**

\*\*\* Mestre em Direito pela PUCSP, Doutor em Ciências Jurídicas e Sociais pela UFSC. Pós doutorado pela Universidade Técnica de Lisboa – Portugal, pela Università di Lecce – Itália e pela Universidad de Granada – Espanha. Procurador do Estado do Paraná e professor titular nos cursos de graduação e pós-graduação stricto sensu em Direito da PUC-PR. **Curitiba – PR, Brasil. E-mail: franciscocduarte@hotmail.com**

## **SUMÁRIO**

- 1. INTRODUÇÃO.**
- 2. ATUAL CENÁRIO DA CIÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL.**
- 3. TEORIA DOS SISTEMAS SOCIAIS E TRIBUTAÇÃO.**
- 4. ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO: CONTRIBUIÇÕES PARA UM ESTUDO INTERSISTÊMICO.**
- 5. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SOB O VIÉS DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO.**
  - 5.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS.**
  - 5.2. TEORIAS ECONÔMICAS.**
    - 5.2.1. TEORIA DO BENEFÍCIO.**
    - 5.2.2. TEORIA DO TALENTO PESSOAL.**
    - 5.2.3. TEORIA DO SACRIFÍCIO.**
    - 5.2.4. TRIBUTAÇÃO ÓTIMA**
- 6. CONCLUSÃO.**
- 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.**

## **1. Introdução**

A doutrina do Direito Tributário brasileiro encontra-se restrita aos estudos da norma tributária. Infelizmente, este fato conduz à restrição na potencialidade dos estudos em Direito Tributário, ainda mais levando em consideração o papel essencial da tributação para a promoção dos objetivos fundamentais impostos pela Constituição da República de 1988.

Na realidade, a tributação é um fenômeno intersistêmico. E, adotando-se a proposta de Niklas Luhmann, o Direito constitui um subsistema social o qual se relaciona com os demais subsistemas, como Economia, Política, Religião, sem que tal interação implique em perda da identidade do subsistema do Direito. Essa perspectiva é de grande valia para os estudos envolvendo o Direito Tributário, pois o considera um sistema que se encontra num determinado meio, de forma que os estudos tributários que ignorem a inserção do Direito Tributário neste ambiente estarão fadados a serem reducionistas.

Nessa perspectiva, procede-se ao estudo da capacidade contributiva. Embora esta seja um princípio consagrado na ordem constitucional, seu conteúdo não é definível exclusivamente no âmbito jurídico. Outras searas da vida social são relevantes para a sua delimitação, entre elas, encontra-se a Economia. Assim, por meio da aplicação dos instrumentais do movimento da Análise Econômica do Direito será possível uma considerável aproximação com tal princípio, sem que esta desvirtue o caráter jurídico do princípio.

## **2. Atual cenário da Ciência do Direito Tributário no Brasil**

A doutrina do Direito Tributário no Brasil desenvolveu-se tardiamente. Duas são as razões que explicam este fato. A primeira delas diz respeito à ausência, nas grades curriculares do curso de Direito, da disciplina de Direito Tributário. As primeiras disciplinas de Direito Tributário ofertadas nos cursos de Direito datam dos anos de 1970

na Universidade de São Paulo e na Universidade Mackenzie<sup>1 2</sup>. Outra razão que contribuiu para a lentidão do avançar da doutrina tributarista consistiu na falta de sistematização da matéria tributária no campo do direito positivo. Havia clamores entre os grandes juristas da época pela criação de um Código Tributário Nacional que unificasse o tratamento da matéria tributária.<sup>3</sup> Não é à toa que Alfredo Augusto Becker considerava o Direito Tributário uma balbúrdia:

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 das suas cores. [...]. 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.<sup>4</sup>

A conjugação desses fatores incentivou que a doutrina do Direito Tributário restringisse seus estudos à descrição do ordenamento jurídico tributário, pautada numa teoria da norma tributária existente na Europa. A doutrina era redutivista, preocupada com o direito positivado e com os aspectos sintáticos e semânticos das normas<sup>5</sup>. Em realidade, os estudos estavam voltados às normas relativas à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos. De fato, o estudo do Direito Tributário assumiu forte viés positivista, pois adotou como objeto de estudo exclusivamente o direito positivo. A Ciência do Direito Tributário restringiu-se a tão somente investigar a cientificidade das proposições elaboradas conforme os enunciados normativos. É dizer, a Ciência do Direito Tributário limitou-se a realizar testes de verificabilidade, com o escopo de aferir a compatibilidade do enunciado descritivo em relação aos enunciados prescritivos<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. Meios alternativos de cobrança de tributos como instrumentos de justiça fiscal. 215f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Paraná – UFPR, Curitiba, 2015, p.26.

<sup>2</sup> FOLLONI, André. O papel do direito tributário no desenvolvimento nacional. In: Anais do XXIII Encontro Nacional do CONPEDI. Disponível em:

<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=20dd77ae36c56353>. Acesso em: 10 set. 2014a.

<sup>3</sup> FOLLONI, André. O papel do direito tributário no desenvolvimento nacional. In: Anais do XXIII Encontro Nacional do CONPEDI. Disponível em:

<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=20dd77ae36c56353>. Acesso em: 10 set. 2014<sup>a</sup>.

<sup>4</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Carnaval tributário. 2.ed. São Paulo: LEJUS, 1999, p.13.

<sup>5</sup> CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. Meios alternativos de cobrança de tributos como instrumentos de justiça fiscal. 215f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Paraná – UFPR, Curitiba, 2015, p.26.

<sup>6</sup> FOLLONI, André. O papel do direito tributário no desenvolvimento nacional. In: Anais do XXIII Encontro Nacional do CONPEDI. Disponível em:

<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=20dd77ae36c56353>. Acesso em: 10 set. 2014a.

É preciso que os estudos de Direito Tributário assumam caráter pragmático, em razão da própria exigência constitucional, já que o tributo, inserido no Estado Democrático de Direito, não se resume a mera função de arrecadar recursos aos cofres públicos. A tributação, da mesma forma, deve estar orientada para a promoção da justiça distributiva, de maneira a cobrar tributos daqueles que dispõem de recursos a fim de garantir serviços àqueles que necessitam. Além disso, o tributo se presta para a indução de comportamentos, mediante a técnica da extrafiscalidade<sup>7</sup>.

O modo como a Ciência do Direito Tributário lidou com seu objeto de estudo excluiu a perspectiva de que o sistema jurídico está inserido num ambiente, o qual influencia e é influenciado pelo Direito. André Folloni explica que:

Não se conhece o sentido e o significado das múltiplas manifestações do Direito Tributário na vida econômico-socio-ambiental, em outputs, e desse entorno nas normas tributárias, como inputs. Não se sabe nada para além da norma posta. Fica inviabilizado o conhecimento daquilo que, de fora, condiciona o Direito Tributário e, tampouco, dos condicionamentos que o Direito Tributário devolve a seu entorno, e das significações que apenas emergem nessas interações.<sup>8</sup>

Por isso, impera a adoção de um pensamento complexo o qual reconheça essa perspectiva e privilegie os estudos de caráter multidisciplinar<sup>9</sup>.

Complexidade, originariamente, refere-se a tudo o que está entrelaçado, tecido em conjunto. Portanto, pensar na complexidade é pensar sobre a complexidade como ela se apresenta no mundo real, para tanto se requer afastamento linear, em direção a um pensamento em teia ou em cadeia<sup>10</sup>. O que se pretende, em realidade, não é proceder a um estudo com pretensões de esgotar o todo, já que complexidade, como visto, não se confunde com completude. Contudo, complexidade consiste em enfrentar problemas não analisados pelas disciplinas, conceitos não pensados no âmbito disciplinar, as relações interdisciplinares não analisadas. Conforme ensina André Folloni “A complexidade não

---

<sup>7</sup> FOLLONI, André. O papel do direito tributário no desenvolvimento nacional. In: Anais do XXIII Encontro Nacional do CONPEDI. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=20dd77ae36c56353>. Acesso em: 10 set. 2014a.

<sup>8</sup> FOLLONI, Andre. Reflexões sobre complexity science no direito tributário. In: MACEI, Demetrius Nichele et. al. (coord.). Direito tributário e filosofia. Curitiba: Instituto Memória, 2014b, p.25.

<sup>9</sup> MORIN, Edgar. Introdução ao pensamento complexo. 4.ed. Porto Alegre: Sulina, 2011, p.68.

<sup>10</sup> JÖRG, Ton. New thinking in complexity for the social sciences and humanities: a generative, transdisciplinary approach. New York: Springer, 2011, p. 45.

é uma resposta definitiva; antes é um desafio para o pensamento, um convite para o enfrentamento do problema e não para o seu descarte”<sup>11</sup>.

### 3. Teoria dos sistemas sociais e tributação

Niklas Luhmann oferece contribuições relevantes para a sociologia jurídica, as quais podem ser de grande valia para os estudos de Direito Tributário. Isso porque o estudioso objetivou estudar o sistema social com o enfoque funcional, qual seja, a função do sistema social é a preservação da sociedade como um todo<sup>12</sup>. Essa perspectiva distancia-se das teorias ontológicas que predominaram durante o século XX na Europa, onde prevaleceu o individualismo metodológico, por meio da separação entre sujeito e objeto do conhecimento. Os estudos de Luhmann constroem a primeira teoria social pós-ontológica, a qual se afasta do modelo da distinção entre sujeito e objeto (impossível o sujeito “sair” da sociedade), pois o conhecimento do objeto é ele mesmo parte do objeto<sup>13</sup>.

Segundo a teoria dos sistemas formulada pelo sociólogo alemão, os sistemas são caracterizados não como uma unidade, mas como diferença. O sistema define-se como tal a partir do momento em que se diferencia do meio no qual se encontra<sup>14</sup>. Tanto é assim que sistema é a diferenciação realizada para a percepção do mundo de algum modo<sup>15</sup>. Nessa perspectiva, concebe-se a existência de sistemas psíquicos, sistemas biológicos e sistemas sociais<sup>16</sup>, sendo que os últimos serão de interesse para o presente estudo.

Cada sistema autorreproduz suas próprias estruturas, o que permite que o sistema realize autopoiese, ou seja, a reprodução do sistema a partir do próprio sistema<sup>17</sup>. O sistema, contudo, é aberto, porém realiza fechamento operativo. Há a interação com o

---

<sup>11</sup> FOLLONI, Andre. Reflexões sobre complexity science no direito tributário. In: MACEI, Demetrius Nichele et. al. (coord.). Direito tributário e filosofia. Curitiba: Instituto Memória, 2014b, p.30-31.

<sup>12</sup> HORSTER, Detlef. Miklas Luhmann: o que mantém nossa sociedade coesa em seu íntimo. In: HENNINGFELD, Jochem; JANSOHN, Heinz. Filósofos da atualidade: uma introdução. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2006, p. 244-245.

<sup>13</sup> ROCHA, Leonel Severo; AZEVEDO, G. Notas para uma teoria da organização da decisão jurídica autopoietica. Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD), v. 4, p. 193-213, 2012, p.198.

<sup>14</sup> LUHMANN, Niklas. Introdução à teoria dos sistemas. 3.ed. Petrópolis: Editora Vozes, 2011, p.81

<sup>15</sup> HORSTER, Detlef. Miklas Luhmann: o que mantém nossa sociedade coesa em seu íntimo. In: HENNINGFELD, Jochem; JANSOHN, Heinz. Filósofos da atualidade: uma introdução. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2006, p. 246-247.

<sup>16</sup> LUHMANN, Niklas. Introdução à teoria dos sistemas. 3.ed. Petrópolis: Editora Vozes, 2011, p.74.

<sup>17</sup> LUHMANN, Niklas. Introdução à teoria dos sistemas. 3.ed. Petrópolis: Editora Vozes, 2011, p.120.

meio, é dizer, abertura do sistema, mediante acoplamento estrutural, sendo que o sistema recolhe tais informações mediante seu código binário, dado que o fechamento operativo permite que o sistema selecione as informações exteriores conforme sua própria lógica. Portanto, um sistema não ingressa diretamente sobre outro sistema, caso isso ocorresse, esta circunstância implicaria em destruição do sistema invadido<sup>18</sup>.

Os sistemas sociais, em específico, reproduzem-se mediante comunicação. Em sociedades modernas, o sistema social é cada vez mais diferenciado, pois a sociedade moderna é altamente complexa. Complexidade, na concepção luhmanniana, refere-se a uma vasta gama de opções à disposição dos indivíduos. Além de complexa, a sociedade moderna é contingente, compreendida a contingência (em termos também luhmannianos) como possibilidade de desapontamento<sup>19</sup>. Como a função do sistema social é a própria preservação da sociedade, este sistema busca estabilizar as expectativas existentes nas sociedades complexas e contingentes. Isso se operacionaliza mediante a diferenciação funcional, por meio da adoção de critérios de decidibilidade mais específicos.<sup>20</sup> Dito de outro modo, o sistema social que funciona na lógica da comunicação se especializa e se diferencia, de forma a contar com variados subsistemas, tais como Religião, Política, Direito Educação e Economia e outros com o intuito de apaziguar tais expectativas. A comunicação desses sistemas é funcionalmente diferenciada, segundo a lógica do código binário próprio de cada subsistema.

Em razão da especialização dos sistemas sociais, um mesmo problema pode ser submetido a diversos subsistemas sociais, os quais poderão responder ao mesmo questionamento de maneiras distintas. Em face do exposto, haveria prevalência da solução de um subsistema em relação ao outro? Nesse contexto, a ideia de hierarquia perde efeito nesse contexto, já que não há prevalência entre os subsistemas, tais como Economia, Política, Direito. É uma sociedade que se desenvolve em variados contextos, os quais se reproduzem de maneira autopoietica, proporcionando fechamento de sua ordem de sentido<sup>21</sup>.

---

<sup>18</sup> LUHMANN, Niklas. Introdução à teoria dos sistemas. 3.ed. Petrópolis: Editora Vozes, 2011, p.136.

<sup>19</sup> LUHMANN, Niklas. Sociologia do Direito I. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p.45.

<sup>20</sup> DINIZ, Eduardo Saad. A sociologia da decisão: a econômica, a política, a jurídica. Revista da faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. v. 102, p. 953-965, jan./dez. 2007, p.963.

<sup>21</sup> ROCHA, Leonel Severo; AZEVEDO, G. Notas para uma teoria da organização da decisão jurídica autopoietica. Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD), v. 4, p. 193-213, 2012, p.200.

No tocante ao subsistema do Direito, o seu código binário Direito/Não Direito permite delimitar limites da sua atuação, especificar sua função, estabilizar as expectativas de comportamentos e garante a autopoiese do sistema jurídico. O Direito, nesse sentido, seria um sistema operativamente fechado, de modo que a fundamentação do sistema jurídico não se encontra na Ética, na Política ou na Economia, visto que o próprio Direito fundamenta o Direito. Porém, tal fechamento não é sinônimo de isolamento causal, pois o fechamento operativo não impede a influência de outros sistemas sociais sobre o sistema jurídico, viabilizando a abertura cognitiva, a qual é responsável pela coevolução social<sup>22</sup>. O sistema jurídico é operacionalmente fechado, mas cognitivamente aberto, recepcionando informações provenientes da relação entre sistema/entorno, mas essas informações são recebidas de acordo com as operações internas do próprio sistema<sup>23</sup>. Essa lógica de fechamento operativo e abertura cognitiva é aplicada aos demais subsistemas sociais.

Embora a doutrina do Direito Tributário ainda apresente seu enfoque no Direito Positivo única e exclusivamente, é imperioso indicar louvadas e poucas iniciativas que se afastam desse modelo. Uma delas advém do professor Paulo Caliendo, o qual focou seus estudos no Direito Tributário, mediante a teoria sistêmica luhmanniana. Nesse sentido, a tributação se mostra como um fenômeno intersistêmico, o qual envolve Política, Economia e Direito. Política, na medida em que o tributo pode ser observado segundo a relação entre poder e não poder (limites) de tributar, em outras palavras, é exigência de prestações pecuniárias compulsórias dos particulares. Sob a perspectiva da Economia, a tributação é um elemento de programação dos agentes econômicos sobre produção, acumulação e circulação de bens numa comunidade. Por fim, o Direito reflete na tributação por conta das expectativas institucionalizadas sobre como se comportar diante das relações entre tributar e não tributar, bem como nas sanções pelo desrespeito a essas normas de tributação<sup>24</sup>.

Com efeito, as contribuições de Niklas Luhmann iluminam o modo como deve ser estudado o Direito Tributário, bem como o fenômeno da tributação. Realmente, o Direito

---

<sup>22</sup> ROCHA, Leonel Severo; AZEVEDO, G. Notas para uma teoria da organização da decisão jurídica autopoietica. *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)*, v. 4, p. 193-213, 2012, p.209-210.

<sup>23</sup> DINIZ, Eduardo Saad. A sociologia da decisão: a econômica, a política, a jurídica. *Revista da faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*. v. 102, p. 953-965, jan./dez. 2007, p.963.

<sup>24</sup> CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p.7.

é um sistema que se autorreproduz e não precisa dos demais subsistemas sociais para fins de fundamentação. Ocorre que o fechamento operativo do Direito, em especial do Direito Tributário, não exclui a abertura cognitiva, pois o Direito interage com outros subsistemas sociais, embora tal relação ocorra segundo a lógica do próprio sistema jurídico. Mesmo assim, a sociologia luhmanniana conduz à conclusão de que o modo como a Ciência do Direito Tributário se efetivou até então no Brasil ignora a abertura cognitiva do Direito Tributário. Assim, o estudo do princípio capacidade contributiva, mediante a Análise Econômica do Direito, atentarà para a dupla perspectiva de fechamento operativo/abertura cognitiva do Direito, em especial o Tributário.

#### **4. Análise econômica do direito: contribuições para um estudo intersistêmico**

As metodologias empregadas por Direito e Economia são distintas, embora ambas estudem problemas de coordenação, estabilidade e eficiência na sociedade. Diálogo entre essas disciplinas se tornou mais fértil, de forma a surgir a disciplina “Direito e Economia” ou “Análise Econômica do Direito”<sup>25</sup>. Nessa perspectiva, a Análise Econômica do Direito é o movimento que aplica o ferramental das ciências econômicas e afins com o intuito de melhor compreensão do Direito, de maneira a melhor avaliar, criar e aplicar as normas jurídicas, mormente no que se refere aos seus resultados<sup>26</sup>.

Do mesmo modo, Mackaay ensina que a Análise Econômica do Direito utiliza conceitos de Ciência Econômica, de forma a fazer releitura das regras jurídicas pelos efeitos de seus estímulos, ao mesmo tempo em que oferece uma ferramenta para que o economista compreenda o Direito<sup>27</sup>. O Direito e Economia pode ser estudado sob o viés da Escola de Chicago (*Law and Economics*); mediante a visão Neoinstitucional ou vertente dos *Property Rights*; sob a ótica da abordagem da Eleição Pública (*Public*

---

<sup>25</sup> SALAMA, Bruno Meyerhof. O que é pesquisa em Direito e Economia?. Cadernos Direito GV, v. 5, p. 4-58, 2008, p.5.

<sup>26</sup> GICO JR., Ivo T. Introdução à análise econômica do direito. In: RIBEIRO, Márcia Carla; KLEIN, Vinicius (Coord.). O que é análise econômica do direito: uma introdução. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p.18.

<sup>27</sup> MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. Análisis económica do direito. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2015, p.665.

Choice) e pelo viés dos Estudos da Crítica Jurídica<sup>28</sup>. Em suma, Direito e Economia é a disciplina que aplica conceitos da Economia às normas e instituições jurídico-políticas.<sup>29</sup>

Os estudos de Análise Econômica do Direito se desenvolvem em duas linhas, basicamente. Trata-se da Análise Econômica do Direito Positiva e a Análise Econômica do Direito Normativa. Em relação à primeira, os estudos se concentram nas repercussões do Direito ao mundo dos fatos, ao passo que a segunda visa a investigar como noções de justiça se comunicam com conceitos de eficiência econômica, maximização da riqueza e maximização de bem-estar<sup>30</sup>. Neste estudo, a atenção especial se dará sobre a Análise Econômica do Direito Normativa, visto que o princípio da capacidade contributiva almeja alcançar a Justiça Fiscal.<sup>31</sup>

O alcance da melhor alocação de recursos e maximização de bem-estar deve ser perseguido na ótica do Direito e Economia, desde que respeitados os limites morais.<sup>32</sup> Dessa forma, a aplicação da Análise Econômica do Direito admite a ressalva de que nem tudo pode ser tratado na lógica da “Eficiência”, já que impera a observância dos valores presentes em cada sociedade (por exemplo, não se pode defender uma comercialização de bebês, por mais que questões de eficiência justificassem tais transações, haja a violação de princípios e garantias fundamentais da Constituição Brasileira, a saber, a dignidade humana)<sup>33</sup>.

A partir do Estudo de Direito e Economia Normativo, verifica-se uma aproximação entre justiça e eficiência. Até que ponto a maximização da riqueza se relaciona com justiça? Os estudiosos divergem, mas de maneira geral, há três respostas para o papel da maximização da riqueza.

---

<sup>28</sup> STELZER, Joana; GONÇALVES, Everton das Neves. Crítica e possibilidades da análise econômica do Direito. In: Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração. 4. 2014. Florianópolis: Anais... Disponível em: < <http://coloquioepistemologia.com.br/site/wp-content/uploads/2014/03/ADE103.pdf> > Acesso em: 12/12/2015, p.2-3.

<sup>29</sup> SALAMA, Bruno Meyerhof. O que é pesquisa em Direito e Economia?. Cadernos Direito GV, v. 5, p. 4-58, 2008, p.9.

<sup>30</sup> SALAMA, Bruno Meyerhof. O que é pesquisa em Direito e Economia?. Cadernos Direito GV, v. 5, p. 4-58, 2008, p.9.

<sup>31</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. (Coords.). Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética: 1998, p41.

<sup>32</sup> RIBEIRO, Márcia Carla; GALESKI JUNIOR, Irineu. Teoria geral dos contratos: contratos empresariais e análise econômica. 2. ed. rev. atual., e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p.103.

<sup>33</sup> RIBEIRO, Márcia Carla; GALESKI JUNIOR, Irineu. Teoria geral dos contratos: contratos empresariais e análise econômica. 2. ed. rev. atual., e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p.135.

Em primeiro lugar, ela seria concebida como fundação ética do Direito. A avaliação das regras jurídicas é a sua capacidade de contribuir para a maximização da riqueza na sociedade. Seria o critério ético para definir as normas como justas e injustas.<sup>34</sup> Riqueza é compreendida como a soma de todos os bens, tangíveis e intangíveis através de preços de procura (preço que cada indivíduo está disposto a pagar por um bem que não possui) e preços de oferta (quanto o indivíduo precisa receber para vender bens que já possui)<sup>35</sup>.

Contudo, não é o posicionamento que prevalece. De fato, Richard Posner chegou a defender inicialmente que a Justiça era um problema de Eficiência, mas recuou posteriormente<sup>36</sup>. Por sua vez, Ronald Dworkin afirmou que a Análise Econômica do Direito Normativa defende a busca da maximização da riqueza social como um objetivo digno, mas não resta claro por que a riqueza social é um objetivo digno de ser almejado<sup>37</sup>. Na verdade, o estudioso entende que a maximização da riqueza não é um valor social porque não é “algo para se ter por si” e ninguém valoriza a riqueza em si mesma<sup>38 39</sup>. Além disso, Dworkin questiona se a eficiência realmente prevalece sobre a busca de qualquer outro anseio social<sup>40</sup>.

Em segundo lugar, pode-se compreender o papel da maximização da riqueza segundo a versão pragmática, a qual é defendida por Richard Posner em sua fase mais madura. O direito é instrumento para a consecução de fins sociais. As realizações humanas devem ser apreciadas em suas circunstâncias e avaliadas por suas consequências, de forma a afastar critérios fundamentais que pautem a normatividade do direito, como a eficiência. Por mais que algumas liberdades individuais possam se justificar com base na eficiência, outros não podem.<sup>41 42</sup>

<sup>34</sup> SALAMA, Bruno Meyerhof. O que é pesquisa em Direito e Economia?. Cadernos Direito GV, v. 5, p. 4-58, 2008, p.28.

<sup>35</sup> POSNER, Richard. Problemas de filosofia do direito. São Paulo: Martins Fontes, 2007b, p.477.

<sup>36</sup> POSNER, Richard. El análisis económico del derecho. 2.ed. México: FCE, 2007a, p.62.

<sup>37</sup> DWORKIN, Ronald. Uma questão de princípio. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.356.

<sup>38</sup> DWORKIN, Ronald. Uma questão de princípio. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.358.

<sup>39</sup> RICHARD, Posner. A economia da justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p.129.

<sup>40</sup> STELZER, Joana; GONÇALVES, Everton das Neves. Crítica e possibilidades da análise econômica do Direito. In: Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração. 4. 2014. Florianópolis: Anais... Disponível em: < <http://coloquioepistemologia.com.br/site/wp-content/uploads/2014/03/ADE103.pdf> > Acesso em: 12/12/2015, p5.

<sup>41</sup> POSNER, Richard. El análisis económico del derecho. 2.ed. México: FCE, 2007a, p.62;

<sup>42</sup> SALAMA, Bruno Meyerhof. O que é pesquisa em Direito e Economia?. Cadernos Direito GV, v. 5, p. 4-58, 2008, p.34.

A versão regulatória enxerga o Direito como fonte de regulação de atividades, como concretizador de políticas públicas. Nesse contexto, a eficiência não é igualada à justiça. O que se pretende é discutir como a construção da justiça pode se beneficiar com diálogos acerca de questões relativas à eficiência, tais como custos e benefícios. Nem sempre um caso pode ser decidido mediante subsunção dos fatos à lei, sendo a tarefa do juiz inevitavelmente normatizante, e os efeitos dessa normatização podem ultrapassar as partes envolvidas no caso<sup>43</sup>.

Nesse contexto, o estudo do princípio da capacidade contributiva com as fermentas da Análise Econômica do Direito, no viés normativo, especialmente, é de grande valia para a melhor compreensão de tal princípio. Na sequência, passa-se ao estudar o princípio da capacidade contributiva sob o viés da busca da maximização da riqueza social, observados os limites éticos. Então, é preciso levar em conta, da mesma maneira, que a delimitação do conteúdo de princípios requer estudo interdisciplinar, ou seja, o próprio Direito é insuficiente para definir as delimitações substanciais dos princípios.

## **5. Princípio da capacidade contributiva sob o viés da Análise Econômica do Direito**

### *5.1. Considerações preliminares*

Tributos não se resumem a um meio de pagamento por serviços públicos ou de custeio de direitos fundamentais, trata-se, da mesma forma, de um modo de concretização de uma determinada visão política sobre justiça econômica e distributiva<sup>44</sup>. Nessa linha, os estudos relacionados ao princípio da capacidade contributiva foram pouco privilegiados e ficaram restritos predominantemente ao âmbito jurídico. Há autores como

---

<sup>43</sup> SALAMA, Bruno Meyerhof. O que é pesquisa em Direito e Economia?. Cadernos Direito GV, v. 5, p. 4-58, 2008, p.36.

<sup>44</sup> CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p.270.

Alfredo Augusto Becker que rechaçaram a juridicidade de tal princípio em razão da generalidade e vagueza. Nas palavras de Becker, “Esta expressão, por si mesma, é um recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações”<sup>45</sup>. Todavia, o jurista não pode se furtar de problemas postos a sua apreciação, ou seja, deve buscar desvelar conceitos jurídicos, independente do grau de indeterminação dos destes<sup>46 47</sup>.

Marco Aurélio Greco recorda que a doutrina do Direito Tributário estava voltada a tão somente aspectos estruturais da ordem jurídica, a saber, os estudos estavam concentrados nos aspectos formalísticos das normas jurídicas, em detrimento das questões concernentes ao âmbito substancial dessas mesmas normas. Estes estudos se dirigiam ao encontro aos anseios da ditadura militar instaurada no Brasil daquela época. Inclusive, foi nesse período que a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 suprimiu o artigo 202 da Constituição da República de 1946, o qual previa o princípio da capacidade contributiva, cuja importância reside na averiguação da justiça substancial da tributação<sup>48</sup>.

Na sequência, o pós-positivismo se mostrou como uma terceira via em relação ao positivismo e o jusnaturalismo, dado que supera a legalidade estrita, sem ignorar o direito posto, bem como visa uma leitura moral da Constituição e das Leis sem recair a estruturas metafísicas<sup>49</sup>. Logo, o pós-positivismo permitiu com que se conferisse normatividade a princípios, pois estes seriam a porta pela qual os valores passam do plano ético para o plano jurídico<sup>50</sup>. Não apenas regras, mas princípios passaram a dotar carga de normatividade. Com a normatividade destes, eles merecem tratamento favorecido, pois são programas contidos no sistema jurídico. Mesmo assim, o conteúdo de tal princípio pode ser influenciado por outros sistemas, como o econômico, político, educacional e assim por diante, sem que tal princípio perca sua juridicidade.

<sup>45</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p.515.

<sup>46</sup> COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 4.ed., rev., atual. São Paulo: Malheiros, 2012, p.35.

<sup>47</sup> DUTRA, Micaela Dominguez. A Capacidade Contributiva sob o Enfoque do Supremo Tribunal Federal. In: BRANCO, Paulo Gonet; CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. (Coords.). Tributação e direitos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2012, p.289.

<sup>48</sup> GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. Revista da PGFN. 2011. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>. Acesso em: 01 jul.2015.

<sup>49</sup> BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção de um novo modelo. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.270-271.

<sup>50</sup> BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção de um novo modelo. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.226.

Por isso, a aproximação feita com o princípio da capacidade contributiva será feita sob o viés econômico. Isso porque o sistema econômico interage com o sistema jurídico, sem que essa interferência destrua com a identidade do sistema do Direito. A própria tributação, como visto, é um fenômeno intersistêmico, o qual comporta análise segundo as perspectivas política, jurídica e econômica. As concepções desenvolvidas acerca da capacidade contributiva em seu viés jurídico já estão consolidadas, resta agora aproximar-se dos estudos realizados acerca da capacidade contributiva na perspectiva econômica, o que é incentivado mediante a Análise Econômica do Direito, a qual viabiliza a aplicação da teoria econômica e métodos econométricos às instituições jurídicas<sup>51</sup>.

Nesse contexto, serão apresentadas as teorias do benefício, do talento pessoal, do sacrifício e da tributação ótima, as quais contribuirão para reflexões acerca do princípio da capacidade contributiva. Não se busca, no entanto, esgotar a temática da capacidade contributiva, mas somente apresentar algumas ideias desenvolvidas na seara econômica acerca de tal princípio. São teorias que auxiliam no desenvolvimento de investigações no âmbito da Análise Econômica Normativa do Direito no que pertine à busca de um sistema tributário mais justo e eficiente<sup>52</sup>.

## *5.2. Teorias econômicas*

### *5.2.1. Teoria do benefício*

Na verdade, tal teoria é defendida por Adam Smith que, ao descrever os pilares de uma tributação justa e eficiente, destacou, ao lado dos cânones da Certeza, Conveniência, Eficiência e Neutralidade, o cânone da Igualdade. Esta se revela pela Habilidade em Pagar e pelo Princípio do Benefício. Em relação ao primeiro, cuida-se de preservar a igualdade vertical e a igualdade horizontal dos contribuintes. Igualdade vertical é respeitada quando a tributação alcança cada contribuinte na proporção de quanto ganha. Logo, pessoas com rendas diferentes pagam tributos diferentes. Já a Igualdade horizontal diz respeito ao tratamento igualitário entre contribuintes que detém a mesma renda<sup>53</sup>.

---

<sup>51</sup> CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p.13.

<sup>52</sup> CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p.64.

<sup>53</sup> VIGGIANO, Letícia Mary Fernandes do Amaral. Justiça tributária e capacidade contributiva: análise comparada entre as teorias de Adam Smith e de Augusto Becker. Revista Novos Estudos Jurídicos (NJE). v. 13, n. 2, p. 105-118, jul./dez. 2008, p107.

Basicamente, o Princípio do Benefício estipula que os contribuintes devem pagar na proporção de seus benefícios recebidos pelo Estado. Em outras palavras, defende-se que aqueles que se beneficiam mais dos serviços oferecidos pelo ente estatal devem recolher mais tributos<sup>54</sup>. Contudo, o princípio do benefício não reflete fielmente os gastos governamentais. Pois, caso adotada essa lógica, programas implementados pelo governo em favor da inclusão social seriam arcados pelos próprios pobres<sup>55</sup>.

#### 5.2.2. *Teoria do talento pessoal*

Mostra-se como alternativa à teoria do benefício, haja vista que a tributação é orientada conforme a “capacidade contributiva” dos cidadãos, sendo o modelo de equidade mais difundido, estando presente e contando com *status* constitucional em países como Alemanha, Itália e Espanha. A ideia da tributação pelo talento comporta a interpretação de que se tributa segundo os talentos que apresenta, ou seja, de acordo com sua capacidade de adquirir renda e acumular riquezas, comportando, assim, tributação em consonância com a renda potencial. Por óbvio, não se implementou efetiva da tributação pelo talento, em razão das dificuldades de se medir a renda potencial dos contribuintes<sup>56</sup>.

#### 5.2.3. *Teoria do sacrifício*

É uma derivação da ideia de que a capacidade de pagar deve estar associada à renda efetiva. Por consequência, os ricos podem e devem pagar mais impostos do que os pobres, até porque existem dois efeitos da tributação que atingem, em especial, os mais abastados economicamente. Esses efeitos são: menor utilidade marginal do excedente e maior utilidade do resíduo. O primeiro consiste no impacto mais reduzido da retirada da parcela de seus rendimentos, em comparação com pessoas dotadas de menos recursos.

---

<sup>54</sup> VIGGIANO, Letícia Mary Fernandes do Amaral. Justiça tributária e capacidade contributiva: análise comparada entre as teorias de Adam Smith e de Augusto Becker. *Revista Novos Estudos Jurídicos (NJE)*. v. 13, n. 2, p. 105-118, jul./dez. 2008, p.108.

<sup>55</sup> CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p.271-272.

<sup>56</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.28-29.

Por outro lado, o segundo efeito concerne à maior utilidade do resíduo, visto que quanto mais rico, maior quantidade de dinheiro irá sobrar após a exação<sup>57</sup>.

Para a concretização da tributação conforme a igualdade de sacrifícios é preciso que a exação ocorra segundo o custo real e não o custo monetário que recai sobre cada contribuinte. Para tanto, o Estado deve contar com as técnicas da progressividade e da proporcionalidade, a serem aplicadas a depender do impacto da tributação sobre a utilidade marginal da renda. No entanto, a teoria da igualdade de sacrifícios peca por conferir acentuada atenção à questão da justiça da carga tributária, deixando em posição marginal a justiça dos padrões de gastos do governo. Não basta averiguar se os impostos são corretamente arrecadados, mas sim se é justa a maneira como o governo efetua esses gastos, tendo em vista que os tributos são cobrados a fim de atingir a objetivos<sup>58</sup>.

#### 5.2.4. *Tributação ótima*

Trata-se de uma teoria estritamente econômica que tem por ponto de partida a perspectiva de que os tributos influenciam no sistema de preços, bem como influenciam o comportamento de agentes econômicos. Portanto, a ótima tributação visa a investigar modo como a exação pode implicar em custos mínimos para os contribuintes, pautada em dois teoremas. O primeiro deles refere-se que todo o equilíbrio competitivo é eficiente no sentido de Pareto, enquanto o segundo teorema defende que a alocação eficiente em termos paretianos é obtida por mecanismos de mercados competitivos<sup>59 60</sup>.

É uma proposta que visa compatibilizar eficiência e equidade da tributação, pois tributos também visam à redistribuição de recursos numa sociedade. Neste estudo, destacou Ramsey, o qual pautou suas pesquisas na situação hipotética relativa à existência de um único tributo sobre consumo e um único consumidor a fim de traçar considerações exclusivamente acerca da eficiência e não da equidade. Daí que surgiu a “Regra de Ramsey”, em que a tributação ótima é aquela cuja diminuição proporcional da demanda

---

<sup>57</sup> CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p.273.

<sup>58</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. O mito da propriedade: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.35-36.

<sup>59</sup> CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p.278-279.

<sup>60</sup> PwC. A substituição tributária do ICMS no Brasil. Março de 2011. Disponível em: [http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo\\_24/2012/09/04/206/20121123175026561531i.pdf](http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo_24/2012/09/04/206/20121123175026561531i.pdf). Acesso em: 23/05/2015.

dos produtos induzida pelo sistema tributário deverá atingir todos os bens. Disso, advém regra ainda mais específica acerca do “inverso da elasticidade”. Ou seja, o tributo deve ser inversamente proporcional à elasticidade-preço do produto – quanto varia a demanda desse bem devido ao aumento de preços. Nessa perspectiva, o sistema tributário se mostra regressivo, pois se conduz à tributação mais intensa de produtos essenciais<sup>61</sup>.

Os estudos de Mirrlees e Diamond conferiram grande contribuição à teoria da ótima tributação, pois suas investigações estão calcadas numa grande quantidade de consumidores e na preocupação da distribuição de recursos. Nesse cenário, o problema tributário refere-se à escolha de uma incidência que proporcione a maximização do bem-estar social limitado à escassez de recursos disponíveis ao governo. Assim, os economistas chegaram ao resultado de que a redução proporcional da demanda induzida pela tributação deve ser menor para os produtos consumidos por indivíduos cuja utilidade marginal social da renda é maior e quando os bens consumidos por sujeitos em que a propensão marginal a consumir produtos tributados é alta.<sup>62</sup>

## 6. Conclusão

Esta pesquisa, orientada pela perspectiva de que a doutrina do Direito Tributário voltou seus estudos exclusivamente para o Direito Positivo, buscou oferecer uma contribuição para o estudo do princípio da capacidade contributiva. O objetivo deste estudo não foi reduzir a análise na perspectiva sintática e semântica, em especial às normas de instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos, nem mesmo fazer testes de verificabilidade entre enunciados descritivos em relação aos enunciados prescritivos contidos no Direito Positivo. De fato, um estudo que se pretenda complexo deve ser multidisciplinar, ou seja, investigar o que se encontra entrelaçado, para tanto, deve-se afastar do pensamento linear e se aproximar do pensamento em rede ou em cadeia.

No presente artigo, adotou-se a proposta luhmanniana dos sistemas sociais, os quais visam à preservação do todo social. Ante a complexidade (multiplicidade de

---

<sup>61</sup> PwC. A substituição tributária do ICMS no Brasil. Março de 2011. Disponível em: [http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo\\_24/2012/09/04/206/20121123175026561531i.pdf](http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo_24/2012/09/04/206/20121123175026561531i.pdf). Acesso em: 23/05/2015.

<sup>62</sup> PwC. A substituição tributária do ICMS no Brasil. Março de 2011. Disponível em: [http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo\\_24/2012/09/04/206/20121123175026561531i.pdf](http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo_24/2012/09/04/206/20121123175026561531i.pdf). Acesso em: 23/05/2015.

escolhas) e contingência (possibilidade de frustração) da sociedade, os sistemas sociais se diferenciaram, cada um contando com seu código binário específico. No caso do Direito, trata-se de Direito/Não Direito. Os sistemas são operativamente fechados, mas cognitivamente abertos. Ou seja, os sistemas sociais realizam autopoiese, de forma que o sistema fundamenta o sistema. Mas este interage com os demais, mediante acoplamento estrutural, de maneira que as informações obtidas por um sistema se adequam à sua lógica, ao seu código binário. Isso ocorre com o Direito, inclusive com o Direito Tributário, levando em consideração que o fenômeno da tributação é intersistêmico.

A Análise Econômica do Direito ou Direito e Economia é o movimento que se preocupa com a aplicação de conceitos econômicos às instituições jurídico-políticas e que se desenvolve sob o viés positivo ou normativo. Em relação ao segundo, o intento é de averiguar a busca por maior eficiência e maximização da riqueza social. Portanto, os estudos da capacidade contributiva, segundo o Direito e Economia, podem se desenvolver no campo normativo, já que tal princípio tem vínculos estreitos com a Justiça Fiscal. A aplicação da Economia - a partir das teorias do benefício, do talento pessoal, do sacrifício e da ótima tributação - se mostrou frutífera, mas não totalizante, para realizar algumas reflexões interessantes acerca do princípio da capacidade contributiva, o qual já teve sua juridicidade questionada em razão de indeterminação de seu conceito.

## 7. Referências Bibliográficas

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção de um novo modelo**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2.ed. São Paulo: LEJUS, 1999.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral do direito tributário**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. **Meios alternativos de cobrança de tributos como instrumentos de justiça fiscal**. 215f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Paraná – UFPR, Curitiba, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4.ed., rev., atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

DINIZ, Eduardo Saad. A sociologia da decisão: a econômica, a política, a jurídica. **Revista da faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**. v. 102, p. 953-965, jan./dez. 2007.

DUTRA, Micaela Dominguez. A Capacidade Contributiva sob o Enfoque do Supremo Tribunal Federal. In: BRANCO, Paulo Gonet; CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. (Coords.). **Tributação e direitos fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2012.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

FOLLONI, André. O papel do direito tributário no desenvolvimento nacional. In: **Anais do XXIII Encontro Nacional do CONPEDI**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=20dd77ae36c56353>. Acesso em: 10 set. 2014a.

\_\_\_\_\_. Reflexões sobre *complexity science* no direito tributário. In: MACEL, Demetrius Nichele et. al. (coord.). **Direito tributário e filosofia**. Curitiba: Instituto Memória, 2014b.

GICO JR., Ivo T. Introdução à análise econômica do direito. In: RIBEIRO, Márcia Carla; KLEIN, Vinicius (Coord.). **O que é análise econômica do direito: uma introdução**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**. 2011. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>. Acesso em: 01 jul.2015.

HORSTER, Detlef. Miklas Luhmann: o que mantém nossa sociedade coesa em seu íntimo. In: HENNINGFELD, Jochem; JANSOHN, Heinz. **Filósofos da atualidade: uma introdução**. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2006, p. 242-267.

JÖRG, Ton. **New thinking in complexity for the social sciences and humanities: a generative, transdisciplinary approach**. New York: Springer, 2011, p. 43-84.

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983.

\_\_\_\_\_. **Introdução à teoria dos sistemas**. 3.ed. Petrópolis: Editora Vozes, 2011.

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. **Análisis económica do direito**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MORIN, Edgar. **Introdução ao pensamento complexo**. 4.ed. Porto Alegre: Sulina, 2011.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

POSNER, Richard. **El análisis económico del derecho**. 2.ed. México: FCE, 2007a.

\_\_\_\_\_. **Problemas de filosofia do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007b.

\_\_\_\_\_. **A economia da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

PwC. **A substituição tributária do ICMS no Brasil**. Março de 2011. Disponível em: [http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo\\_24/2012/09/04/206/20121123175026561531i.pdf](http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo_24/2012/09/04/206/20121123175026561531i.pdf). Acesso em: 23/05/2015.

RIBEIRO, Márcia Carla; GALESKI JUNIOR, Irineu. **Teoria geral dos contratos: contratos empresariais e análise econômica**. 2. ed. rev. atual., e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

ROCHA, Leonel Severo; AZEVEDO, G. Notas para uma teoria da organização da decisão jurídica autopoietica. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**, v. 4, p. 193-213, 2012.

SALAMA, Bruno Meyerhof. O que é pesquisa em Direito e Economia?. **Cadernos Direito GV**, v. 5, p. 4-58, 2008.

STELZER, Joana; GONÇALVES, Everton das Neves. Crítica e possibilidades da análise econômica do Direito. In: Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração. 4. 2014. Florianópolis: **Anais...** Disponível em: <<http://coloquioepistemologia.com.br/site/wp-content/uploads/2014/03/ADE103.pdf>> Acesso em: 12/12/2015.

VIGGIANO, Letícia Mary Fernandes do Amaral. Justiça tributária e capacidade contributiva: análise comparada entre as teorias de Adam Smith e de Augusto Becker. **Revista Novos Estudos Jurídicos (NJE)**. v. 13, n. 2, p. 105-118, jul./dez. 2008.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. (Coords.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética: 1998.