

FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA

DAVI ARAUJO PORTELA CARNEIRO

**TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: ENTRE A ESSÊNCIA E
A APARÊNCIA**

VITÓRIA

2018

DAVI ARAUJO PORTELA CARNEIRO

**TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: ENTRE A ESSÊNCIA E
A APARÊNCIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Vitória – FDV, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito. Orientador: Profa. Doutora Karoline Marchiori de Assis.

VITÓRIA

2018

DAVI ARAUJO PORTELA CARNEIRO

**TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: ENTRE A ESSÊNCIA E
A APARÊNCIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Faculdade de Direito de Vitória – FDV, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em ____ de dezembro de 2018.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Karoline Marchiori de Assis

Faculdade de Direito de Vitória

Orientadora

Prof.

Faculdade de Direito de Vitória

A toda minha família, especialmente meu pai, por me proporcionar esta oportunidade, tendo papel fundamental nessa trajetória.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, ao meu pai e amigo, por acreditar em mim e me proporcionar toda esta trajetória, sem a sua contribuição não haveria esse desfecho.

Às minhas avós, por todo o companheirismo e valores passados, aprendi muito com vocês.

Aos professores que contribuíram fortemente para um pensamento crítico do direito, especialmente a Profa. Karoline Marchiori, por ser uma excelente orientadora e exemplo de ser pessoa.

Aos amigos pelo companheirismo, amizade, força e por todo o suporte que me deram durante esse tempo.

E a todos que, direta ou indiretamente, contribuíram com a minha formação acadêmica, meu muito obrigado.

“É um erro grave formular teorias antes de conhecer os fatos. Sem querer, começamos a mudar os fatos para que se adaptem às teorias, em vez de formular teorias que se ajustem aos fatos.”

Sherlock Holmes (Arthur Conan Doyle)

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo demonstrar a eficiência proporcionada pela tributação sobre o consumo, tendo como bases a racionalidade instrumental para identificar o contribuinte como um sujeito racional de escolhas, com contribuições da Ciência Econômica e a Teoria dos Jogos, compatibilizando com ordenamento jurídico brasileiro. Estuda-se os princípios de um tributo ótimo proposto por Adam Smith e, principalmente, os requisitos para o alcance de uma tributação, para apresentar um cotejo analítico da tributação ótima com os impostos sobre o consumo, evidenciando, assim, a importância da sua utilização no sistema tributário brasileiro devido sua grande eficiência.

Palavras-chave: Tributação. Consumo. Teoria dos jogos. Teoria da tributação. Eficiência. Sonegação fiscal.

ABSTRACT

The objective of this study is to demonstrate the efficiency provided in excise taxes, based on the instrumental rationality to identify the taxpayer as a rational subject of choices, with contributions from the economic sciences and the theory of games, making compatible with Brazilian legal system. It studies the principles of an optimal tribute proposed by Adam Smith and, especially, the requirements for a scope of optimal taxation proposed by Richard Posner, to present a comparison analysis of optimal taxation with excise taxes, thus the importance of its use in the Brazilian tax system due to its great efficiency.

Keywords: Excise taxes. Game theory. The theory of optimal taxation. Efficiency. Tax evasion

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	09
1 TEORIA DA ESCOLHA RACIONAL, TEORIA DOS JOGOS E SUAS INFLUÊNCIAS NA ANÁLISE DO DIREITO TRIBUTÁRIO	10
1.1 TEORIA DA ESCOLHA RACIONAL	13
1.2 TEORIA DOS JOGOS	15
1.2.1 Dilema do Prisioneiro e a relação Fisco e Contribuinte	17
1.2.2 Caça ao cervo e a relação entre contribuintes	18
2 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA	23
2.1 ASPECTOS DE UMA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA	23
3 DAS CONTRIBUIÇÕES DA TEORIA DOS JOGOS	30
4 IMPORTÂNCIA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NA CORREÇÃO DE DISTORÇÕES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO	32
CONSIDERAÇÕES FINAIS	38
REFERÊNCIAS	39

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo demonstrar a eficiência proporcionada pela tributação sobre o consumo e sua grande importância para correção das distorções no sistema tributário brasileiro, pautada por uma análise econômica do direito.

O capítulo 1 apresenta o contribuinte como um sujeito racional de escolhas frente às obrigações, trata-se da teoria da escolha racional. Ao entender o contribuinte como um sujeito racional de escolhas, permite-se prever que tipo de ações devem ser feitas para aprimorar e corrigir as falhas do sistema ante análise do comportamento dos indivíduos, já que o que são estes que operam e fazem funcionar o próprio sistema, pautados, geralmente, sobre o viés racional.

Diante da exposição da ideia de racionalidade, com maior atenção à racionalidade instrumental e atendendo às limitações de uma teoria da racionalidade, o capítulo 1 utiliza-se, também, da teoria dos jogos, que mantém íntima relação com o primeiro capítulo, pois permite modelar as interações entre indivíduos que agem estrategicamente e, a partir desses modelos de interações, discute-se um meio mais estratégico para o aprimoramento do sistema tributário brasileiro.

O capítulo 2, discorre sobre a teoria da tributação ótima, contribuindo fortemente para buscar maior eficiência ao sistema tributário brasileiro e, ao mesmo tempo, preocupando-se com sua compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro.

A teoria da tributação ótima, aliada com as contribuições da teoria dos jogos, disposta no capítulo 3, mostra-se como uma diretriz teórica à política tributária pautadas em contribuições da teoria econômica, mas também leva em conta elementos sociológicos, jurídicos e éticos ligados à criação de mecanismos que favoreçam o aperfeiçoamento do sistema tributário vigente.

Por fim, o último capítulo realça a grande importância da tributação sobre o consumo, ao demonstrar sua grande eficiência mesmo diante das críticas em face da sua regressividade, concluindo-se que a maior ênfase na tributação sobre o consumo para correção das distorções do sistema tributário, diante de sua eficiência, parece ser alternativa viável do ponto de vista jurídico-econômico.

TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: ENTRE A ESSÊNCIA E APARÊNCIA.

1 TEORIA DA ESCOLHA RACIONAL, TEORIA DOS JOGOS E SUAS INFLUÊNCIAS NA ANÁLISE DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O estudo da racionalidade é um dos temas mais antigos enfrentados pelo homem, mas nem por isso é tema exaurido em suas conclusões, ao contrário, por ser categoria fundante do próprio pensar, exhibe-se com dificuldades ao esgotamento de sua compreensão¹.

A racionalidade mostra-se como uma busca incessante pelo homem, tema reflexo de contribuições fundantes, aprimoramentos, mas nunca o suficiente para esgotá-la. Em consonância, apresenta-se o pensamento de Cristiano Carvalho², ao definir a racionalidade como uma grande aventura humana:

Desde os pré-socráticos e sua busca pela essência de todas as coisas, o princípio único do cosmos, passando pelo aforismo do Oráculo de Delfos ('conhece a ti mesmo e conhecerás os deuses e o universo'), o desenvolvimento do pensamento filosófico em Sócrates, Platão e Aristóteles, até a disputa entre racionalistas como Descartes e empiristas como Locke e Hume, a racionalidade é um dos temas fundamentais da grande aventura humana: o pensar.

A grosso modo, a racionalidade pode ser sinteticamente delineada como “a faculdade de raciocinar, ou seja, aquilo que só se concebe pela razão. Uma segunda definição se refere àquilo que parece ser razoável, lógico, ou mesmo tudo que é de fácil apreensão pela inteligência”³.

Contudo, a racionalidade pode apresentar diversos significados a depender em qual contexto ela está inserida. Para a análise pretendida no presente estudo, bastará tratar da *racionalidade instrumental*, podendo ser enunciada como adequação dos meios aos resultados pretendidos⁴.

Em outras palavras, o importante aqui não é observar os fins, mas dar maior atenção como o sujeito racional efetua sua tomada de decisão e age para alcançar a sua almejada finalidade. Trata-se das escolhas humanas onde os recursos são limitados e as demandas ilimitadas.

¹ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018, p. 60.

² Ibidem, p. 62.

³ SADDI, Jairo; PINHEIRO, Armando Castelar. **Direito, economia e mercados**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 168.

⁴ PETERSON, Martin. **An introduction to decision theory**. Cambridge: Cambridge University Press, 2009, p. 5.

É preciso ressaltar algo óbvio, mas que deve ser dito acerca da racionalidade: “ainda que possamos considerar que o conceito de racionalidade não deve limitar-se à mera relação entre meios e fins, o modelo da instrumentalidade é eficaz justamente por sua simplicidade”⁵.

Quanto ao campo do Direito, em que muito interessa a teleologia da norma, pode surtir indagação quanto a afirmação de maior atenção ao desenvolvimento cognitivo do sujeito racional para efetuar sua tomada de decisão. Nesse sentido vale ler a exposição de Cristiano Carvalho⁶:

Alguns poderiam argumentar: mas, e os fins, não são importantes para o Direito? Certamente os são, porém o que importa é perceber que as normas jurídicas influem nas escolhas dos indivíduos, pois *implicam preços* para a sua conduta. E esses preços são calculados na ponderação custo-benefício que o tomador de decisão fará ao escolher a qual ação realizará.

É evidente que as teorias que serão abordadas no presente estudo não esgotam todas as situações possíveis da realidade, pois elas se mostram como recortes simplificados da realidade para que se possa medir o objeto de estudo (comportamento dos agentes), a permitir que os modelos de escolha racional sejam altamente preditivos⁷.

Também é bastante visível que os sujeitos não se comportam sempre de modo racional, pois a exemplo das emoções, valores ou mesmo expectativas sociais⁸ sobre o indivíduo tendem a influenciá-lo, mesmo a presunção seja a racionalidade, como entendem os economistas⁹.

É de suma importância frisar que as teorias a serem apresentadas não pretendem ser exposição fidedigna e exaustiva do mundo, até porque elas são o que são, teorias. Nem sempre seus resultados coincidem com a complexidade da realidade devido a imensa gama de fatores de influência sobre o indivíduo. E talvez mesmo se almejassem a observação absoluta da realidade com seus mínimos detalhes e variáveis, não prestariam ao seu fim.

Nesse ponto, vale elucidar essa característica própria das teorias por Jorge Luis Borges em sua obra *Sobre o rigor na ciência*.¹⁰ Essa obra conta a história de um determinado império onde a ciência cartográfica chegou a tal ponto de exatidão apenas mapas da mesma dimensão

⁵ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018, p. 75.

⁶ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018, p. 63

⁷ FIREDMAN, David. D. **Law's order**. What economics has to do with Law and why it matters. Princeton: Princeton University Press, 2000, p. 8-9.

⁸ Nesse ponto cabe advertir: “Do ponto de vista epistemológico, seria um tanto complicado investigar como as pessoas elencam suas preferências ou determinam sua utilidade intrasubjetivamente. Espistemicamente, portanto, os dados observáveis são os comportamentos dos indivíduos (CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018, p. 70).

⁹ MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Trad. Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima. São Paulo: Cengage learning, 2011, p. 6

¹⁰ BORGES, Jorge Luís. Sobre o Rigor na Ciência in *História Universal da Infância*, trad. de José Bento, Assírio e Alvim, 1982.

do próprio império eram considerados satisfatórios. O mapa reproduzia todos os detalhes do lugar, desde os pequenos aos maiores, sendo o custo dessa máxima exatidão a ausência total da utilidade a que se prestava o mapa.

Infere-se que uma teoria, principalmente a teoria dos jogos e da escolha racional – pois serão objeto análise - que “buscasse levar em conta toda a magnitude das vicissitudes humanas não lograria de obter modelos causais úteis para explicação e predição do comportamento humano. Não somente não seria uma boa teoria descritiva, como certamente não seria uma teoria normativa útil”¹¹.

Acrescenta-se, também, por Vilfredo Pareto¹² que “uma teoria pode ser boa para atingir certo alvo; uma outra pode sê-lo para atingir um outro; mas, de todo o modo elas devem estar de acordo com os fatos, porque senão não teriam utilidade alguma”. De fato, o que torna uma boa teoria científica é a sua utilidade e eficácia, mesmo que para isso seja necessária uma simplificação da realidade, onde parte da complexidade e nuances do objeto de estudo são desconsideradas para fins pretendidos com a teoria.

Assim, para fins analíticos e para simplificar o modelo científico de escolha, se presumirá os indivíduos como racionais em suas escolhas (mesmo que no mundo empírico nem sempre a escolha provém de uma análise racional), sendo razoável considerar, para os fins do presente estudo, que, na média, as pessoas se comportam racionalmente.

Sobre a assertiva, vale introduzir a fala de Daniel Kahneman¹³ que, em entrevista, esclareceu a íntima relação da racionalidade dos indivíduos frente às suas escolhas, ao dizer que:

Há uma tradição que certamente remonta a Adam Smith, se não antes, de explicar o comportamento dos mercados por simples suposição e, principalmente, pela suposição do interesse próprio. Então a grande inovação de Adam Smith em “A Riqueza das Nações”, é que você não tem que postular nenhum agente ou planejamento, nenhum planejamento central, mas o equilíbrio que vemos na economia é produzido por pessoas agindo em interesse próprio.

Agora, quando se tem a ideia básica, que é completamente básica na economia, para fazer com que ela funcione, isto é, para fazê-la gerar previsões precisas, você precisa fazer suposições sobre o que as pessoas veem como seu interesse próprio, o que estão tentando fazer. E você tem que assumir que, o que quer que estejam tentando fazer, elas estão fazendo direito, pois é muito mais simples supor que, o que quer que as pessoas estejam tentando fazer, elas não estão cometendo erros.

Então a suposição da racionalidade vem deste ponto, para que se tivesse uma teoria que predissesse algo sobre o comportamento dos mercados a partir da suposição dos indivíduos [...]. Então, o conceito da racionalidade se completa, [...] basicamente significa que as pessoas levam tudo em conta e todas as suas crenças são eternamente

¹¹ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018, p. 65.

¹² PARETO, Vilfredo. **Manual de Economia política**. Trad. João Guilherme Vargas Neto. São Paulo: Nova Cultura, 1988, p. 15.

¹³ FRONTEIRAS DO PENSAMENTO. **Daniel Kahneman – A racionalidade perfeita**. 2014. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=49yMOpEYjAk>>. Acesso em: 06 nov. 2018.

consistentes, pois simplesmente você decidiu que vai assumir a racionalidade, não havendo um limite óbvio ao definir-se a racionalidade. Então, o desenvolvimento faz sentido perfeitamente, você parte do interesse próprio, você tenta explicar o que é interesse próprio, e você acaba chegando a um agente racional.

Percebe-se o relevante papel da análise racional para predizer o resultado e o padrão de escolhas, papel com destaque na análise econômica do direito. Nesta altura, é perceptível que a racionalidade é base fundamental para correção de distorções no sistema tributário, pois o embora o sistema tributário seja uma ficção jurídica, sustenta-se sobre as interações humanas que o alimentam e mantém o próprio sistema.

Estudar a teoria da escolha racional é entender o que leva um sistema tributário a ter determinadas características ou não, ou, ainda, predizer que tipo de ações devem ser feitas para que se aprimore e corrija as falhas do sistema ante análise do comportamento dos indivíduos, já que o que são estes que operam e fazem funcionar o próprio sistema, pautados, geralmente, sobre o viés racional. É basilar para demonstrar como a maior atenção nos tributos sobre o consumo, sob a ótica racional podem corrigir falhas no sistema tributário e aprimorá-lo.

1.1 TEORIA DA ESCOLHA RACIONAL

A teoria da escolha racional pretende, sob um modelo matemático, identificar as escolhas dos indivíduos, sendo modelo dominante nas ciências sociais, principalmente pelas cadeiras econômicas. É o que se pode inferir da obra *Law and Economics* de Robert D. Cooter e Thomas Ulen.

Cooter e Ulen¹⁴ estabelecem postulados fundamentais: (i) os indivíduos são autointeressados, ou seja, buscam a maximizar o seu bem-estar (*utilidade*) em face dos recursos limitados e de suas demandas ilimitadas; (ii) os indivíduos realizam escolhas consistentes, por meio das informações que possuem, em face às possibilidades para o alcance de seus objetivos; (iii) os indivíduos reagem a incentivos.

Quanto à reação a incentivos, destaca-se que incentivo é algo que induz a pessoa a agir. Como as pessoas racionais tomam decisões comparando custo e benefício, elas respondem a incentivos, como por exemplo se o preço de um produto sobre demasiadamente ela tende a reduzir o seu consumo, como o alto preço do combustível tende a influenciar o transporte

¹⁴ COOTER, Robert D; ULEN, Thomas. **Law and Economics**. New York: Addison Wesley, 1992, p. 9-18.

público ou plataformas de transporte (Uber). Os incentivos tratam-se de pontos cruciais nas tomadas de decisão, principalmente no viés econômico.¹⁵

A teoria da escolha racional não se preocupa com os gostos pessoais do agente, mas observa o seu comportamento, isto é, a teoria busca colher o comportamento médio dos indivíduos, que é maximizador e costuma ser estável em suas preferências.¹⁶

A compreensão da escolha racional é de suma importância para que se compreenda as tomadas de decisão que serão discutidas na Teoria dos Jogos. Mesmo que a simplicidade seja de forte teor na teoria das escolhas racionais, esta não é uma falha ou defeito, antes de tudo é a sua qualidade. Possibilitam construir modelos de escolhas precisos, com acuradas descrições e, por fim, previsões do comportamento humano¹⁷.

Como já discutido, a abordagem de um ser totalmente racional não é absoluto, como é evidenciado por Daniel Kahneman, Nobel de Economia, e Amos Tversky, que demonstraram as limitações da racionalidade por meio de vários artigos, dos quais boa parte foi compilado na obra *Rápido e Devagar: duas formas de pensar*¹⁸. Trata-se da denominada racionalidade limitada, assunto já abordado antes mesmo de Kahneman pelo pesquisador Hebert Simon¹⁹.

A racionalidade limitada é uma contestação à noção de que a racionalidade humana tem raízes na matemática - como é a operação de sistema computacional com as informações disponíveis -, respaldada nas diversas restrições a capacidade humana de pensar, a exemplo da disponibilidade de informações e o tempo para a tomada de decisão racional²⁰, além das heurísticas e vieses cognitivos que influenciam na tomada de decisão. À título de conhecimento, vale uma breve abordagem sobre as heurísticas, onde Cristiano de Carvalho²¹ discorre que:

O processo heurístico é uma forma adaptativa de reduzir incertezas. Quando o indivíduo se vê diante de uma escolha sob incerteza, em virtude da informação incompleta que possui, costuma estimar probabilidades de ocorrência de consequências: “acho que”; “é improvável que”; “é possível que”, e assim por diante. Se as heurísticas não funcionassem grande parte das vezes, provavelmente não estaríamos aqui, neste tempo presente, vivendo nossas vidas em uma sociedade civilizada. Desde que éramos primitivos caçadores e coletores nas savanas da África e vez por outra precisávamos estimar o perigo que nos rondava (custo) ao buscarmos sustento de cada dia (benefício), até atualmente ao fazer uma ultrapassagem em uma

¹⁵ MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Trad. Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima. São Paulo: Cengage learning, 2011, p. 7.

¹⁶ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018, p. 65.

¹⁷ *Ibidem*, p. 66.

¹⁸ Kahneman, Daniel. **Rápido e Devagar: duas formas de pensar**. Trad. Cássio Arantes Leite. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012.

¹⁹ SIMON, H. A. **Models of bounded rationality**. Cambridge, MA: MIT Press, 1982.

²⁰ ÁVILA, Flávia e BIANCHI, Ana Maria. **Guia de Economia Comportamental e Experimental**. São Paulo. EconomiaComportamental.org, 2015, p. 370.

²¹ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018, p. 79-80.

rodovia de mão dupla, operamos por meio de estimativas subjetivas e de limitada precisão.

Tal economia e praticidade não saem de graça. O custo são erros de julgamento ocorridos por causa de *vieses* que possuímos. Na linguagem comum, “viés” denota um vício de julgamento que impede a objetividade do sujeito cognoscente. Preconceitos, estereótipos, otimismo exacerbado são alguns exemplos.

Entretanto, opta-se pela simplicidade da teoria para atingir o escopo que a mesma se propõe e pela limitação do objeto do presente estudo, não sendo imprescindível exaurir a racionalidade limitada. A par disto, uma breve exposição dos postulados de Cooter e Ulen será suficiente para boa compreensão da Teoria dos Jogos e, por fim, para a realização do cotejo analítico frente ao aprimoramento do sistema tributário brasileiro com maior atenção à tributação sobre o consumo.

Acerca do tema, a teoria dos jogos tem muito a oferecer na compreensão desses fenômenos jurídicos-econômicos, se considerado o contribuinte como um sujeito racional de escolhas frente às políticas tributárias, de modo que as escolhas atinentes à tributação influenciam diretamente o comportamento dos contribuintes, como será brevemente exposto a seguir e mais profundamente no último capítulo.

1.2 TEORIA DOS JOGOS

Em 1928, foi Jancsi Von Neumann quem tentou formalizar a teoria dos jogos no seu artigo com o título de “Zur Theorie der Gesellschaftspiele”, onde desenvolveu o conceito de interdependência estratégica²².

Não é possível ao presente estudo delimitar toda a sua trajetória, mas necessário se faz informar que a teoria dos jogos não nasceu pronta e acabada, é fruto de contribuições ao longo da história, tendo suas origens no meio bélico²³. Aliás, foi após a Segunda Guerra Mundial que a Teoria dos Jogos se popularizou²⁴, servindo como paradigma de compreensão e sua aplicação em situações de conflito, a exemplo da estratégia adotada pelos ingleses para aumentar as suas chances de destruir os submarinos alemães.²⁵

Importa saber que Von Neumann provou matematicamente haver sempre um curso racional de escolhas para os jogadores. Conceituou “jogo” como uma situação conflituosa onde

²² CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018, p. 161.

²³ SADDI, Jairo; PINHEIRO, Armando Castelar. **Direito, economia e mercados**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 161.

²⁴ *Ibidem*, p. 162.

²⁵ *Ibidem*.

os jogadores precisam efetuar escolhas, que podem ser cursadas, inclusive, com influência nas supostas ações do adversário.²⁶

É possível inferir, segundo Hebert Gintis²⁷, que a teoria dos jogos engloba múltiplos jogadores, em que cada escolha de um jogador afeta as recompensas dos outros, e esse fator de influência é levado na escolha e no agir dos jogadores.

Nas palavras de Saddi e Castelar²⁸, “as técnicas da Teoria dos Jogos permitem modelar as interações entre indivíduos em que estes agem estrategicamente – isto é, levando em conta o que o(s) outro(s) faz(em) – e, assim, tentar prever suas decisões, supondo que eles demonstrem um comportamento racional”. Cristiano Carvalho²⁹ ilustra a afirmativa:

Um jogador de xadrez, um boxeador ou um general de um exército agem buscando antecipar o que seus oponentes farão. Da mesma forma, em interações negociais, sociais e jurídicas, os indivíduos frequentemente levam em conta o que esperam ser as escolhas dos outros ao decidirem como agir.

[...]

Mover ação judicial levará em conta como os advogados do réu agirão no curso do litígio. Em todas essas situações o agir estratégico é fundamental, se o agente busca maximizar a sua utilidade, ou seja, alcançar o resultado pretendido.

A título de exemplo, no direito tributário, “o contribuinte, o agente ou o juiz tomarão como base justamente esse repertório ao realizar os seus atos visando os resultados pretendidos, sempre no afã maximizador: obter economia fiscal, autuar de forma eficiente ou pôr fim ao litígio alcançando a decisão mais justa”³⁰.

Insista-se, como toda teoria, a teoria dos jogos não escapa de ser uma simplificação da realidade, não se fazendo necessário anexar a teoria toda a complexidade da realidade, “mas tão somente os seus elementos fundamentais de interações sociais, jurídicas e econômicas, que em muito lembram a estrutura de simples jogo”³¹.

Exsurge de forma inegável, uma estreita interação da teoria dos jogos com o direito positivo e a ciência jurídica, onde o estudo da teoria em questão pode fomentar a melhor compreensão das relações entre os sujeitos e seus comportamentos. Ademais, para a compreensão do seu funcionamento é imprescindível adequar a teoria à realidade simplificada de jogos estratégicos, tais como o Dilema do Prisioneiro e da Caça ao cervo.

²⁶ SADDI, Jairo; PINHEIRO, Armando Castelar. **Direito, economia e mercados**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 163.

²⁷ GINTIS, Hebert. **The bound of reason**. Game of theory and the unification of the behavior Science. Princeton: Princeton University Press, 2009. P. 45.

²⁸ SADDI, Jairo; PINHEIRO, Armando Castelar. **Direito, economia e mercados**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p.167.

²⁹ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018, p. 109.

³⁰ Ibidem, p. 102.

³¹ Ibidem, p. 110.

1.2.1 Dilema do Prisioneiro e a relação Fisco e Contribuinte

Dois indivíduos cometem um crime e são presos em seguida. A polícia, contudo, não possui provas cabais sobre o grau de participação de ambos os indivíduos no crime. À vista da situação, a polícia coloca os indivíduos em salas separadas e, a cada um, isoladamente, faz uma proposta: se o primeiro acusado concordar em confessar o crime e acusar seu comparsa, sairá da cadeia sem penalidade alguma e seu parceiro ficará preso por quatro anos³².

Se ambos confessarem o crime, cada um dos indivíduos ficará preso por dois anos, posto que a confissão perderá significativamente sua eficácia com a confissão do outro parceiro. Caso não haja confissão de nenhum indiciado, os dois ficarão presos por um ano, vez que as provas que a polícia possuem somente possibilitam provas um crime de menor potencial ofensivo³³.

A proposta é repetida exatamente da mesma forma para o outro parceiro, levando em consideração que este jogo é simultâneo e não cooperativo. Um jogo não cooperativo ocorre nas situações das quais os jogadores realizam a tomada de decisão em benefício próprio, enquanto um jogo simultâneo ocorre quando os jogadores realizam a tomada de decisões ao mesmo tempo e, por isso, cada um não tem conhecimento da escolha adotada pelo outro, como, *e.g.*, o jogo do par-ou-ímpar.

A princípio pode surgir a indagação se a melhor opção a ser tomada seja não confessar, pois parece o mais garantido para ficar menos tempo preso, onde os dois saem ganhando (ou perdendo menos) igualmente.

Porém, se um comparsa trai o outro, aquele sairá impune enquanto o este será condenado a 4 anos de prisão. A grande questão é, dada a relação entre os jogadores, podem eles confiar na cooperação um do outro? Por outro lado, se o inverso acontece, é o outro comparsa que sai livre enquanto o que sairia impune na primeira situação, ficará preso por 4 anos. Contudo, se os dois confessarem serão condenados a 2 anos de prisão.

Concebe-se então que para ambos os criminosos a opção mais racional (não confiar no parceiro e o acusar, sendo a maximizadora de utilidade) é sempre confessar. Trata-se do equilíbrio de Nash, isto é, da estratégia dominante após análise racional da situação.³⁴

³² CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018, p. 110-111.

³³ *Ibidem*, p. 113

³⁴ *Ibidem*, p. 112.

Observa-se, “que nem sempre a escolha individual possivelmente maximizadora, na avaliação do agente, dada às circunstâncias, acaba convertendo-se no melhor resultado para o grupo”³⁵.

Assim mostra-se a relação tributária, interpretada pela figura do Fisco e contribuinte. Se ambos pensarem somente no interesse próprio (Estado arrecadar eficientemente e o contribuinte diminuir o mínimo possível de sua riqueza), o resultado concreto se afasta do resultado ideal, um resultado positivo para ambas as partes, que seria melhor alcançado se ambos os criminosos confiassem em um no outro, ou seja, na sua relação.

Assim como o dilema do prisioneiro onde a confiança na cooperação é essencial para definir se os agentes cooperam ou não, numa relação tributária um dos fatores que influenciam na cooperação é, por exemplo, a transparência, a simplificação do sistema e o correto direcionamento das políticas tributárias em observância aos direitos do contribuinte às realidades fáticas da onde opera determinado sistema tributário. Cristiano Carvalho³⁶ não parece destoar do mesmo pensamento:

No direito tributário, assim como no dilema do prisioneiro, os indivíduos são constantemente tentados a “desertar” (outro jargão dos jogos), uma vez que, como vimos, os freios morais ao descumprimento das obrigações tributárias são consideravelmente mais fracos do que outras condutas mais fortemente regidas pela moral e pelos costumes. O fenômeno da “carona” (*free rider*) só ocorrer entre os contribuintes, seja por meio de busca de incentivos (mediante *rente seeking* dos grupos de pressão), seja pela elisão tributária, seja pela própria ilicitude da evasão dos tributos. Daí a necessidade ainda maior de uma boa estrutura de incentivos normativos que induzem os contribuintes a cumprir com os objetivos do sistema jurídico tributário.

Acerca da boa estrutura que incentive os contribuintes a cumprir os objetivos do sistema jurídico tributário, a Teoria da Tributação Ótima tem muito a oferecer por meio de suas diretrizes, estas que serão tratadas de forma especial no próximo capítulo.

1.2.2 Caça ao cervo e a relação entre contribuintes

Para complementar o que foi discorrido acerca do dilema do prisioneiro, o caso da caça ao cervo identifica bem como o comportamento de um contribuinte resulta consequências, negativas ou positivas, sobre os outros contribuintes.

Observar as regras do jogo pensando no bem comum resulta numa estabilidade do ponto de vista social e econômico, todos saem ganhando ou perdendo menos. Todavia, se

³⁵ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018, p. 112.

³⁶ *Ibidem*, p. 113.

guiado o contribuinte por uma estratégia onde o interesse alheio se sobrepõe ao coletivo, haverá drásticas consequências ao restante.

Entre os autores clássicos, foi Jean Jaques Rousseau³⁷ que exemplificou a Teoria dos Jogos, sobre o exemplo da natureza humana à caça:

Se fossem a questão de caçar um cervo, todos realizariam que ele devesse ficar em seu posto, mas se uma lebre ocorresse passar ao seu alcance, não poderíamos assegurar que ele não sairia correndo atrás dela sem qualquer escrúpulo e, tendo alcançado a sua presa, pouco lhe dava faltar a dos companheiros.

O trecho de Rousseau destaca exatamente o pensamento do desertor no clássico jogo da caça ao cervo, que poderá ser melhor compreendido após apresentação do jogo. O jogo remete a uma situação hipotética onde vários indivíduos estão em caça, sendo o cervo e a lebre o alvo dos caçadores.

Para tanto, é preciso a seguinte consideração: nenhum caçador, por si, só consegue caçar um cervo e carrega-lo nas costas sozinho, mas não podemos afirmar isso quando a caça for uma lebre, concluindo ser mais preferível, neste ponto, caçar a lebre. Contudo, o caçador que conseguir caçar um cervo terá mais carne para se alimentar, enquanto aquele que caçasse uma lebre teria muito menos carne para se alimentar.

Outra relevante informação deve ser disposta para melhor compreensão do jogo. Cervos são mais difíceis de caçar do que lebres. Para almejar sucesso numa caça ao cervo, o caçador deve se manter no seu posto em tocaia para que os cervos não notem a sua presença e corram, ficando fora do alcance do caçador desertor e dos demais.

Assim, se os caçadores decidem abandonar os postos e desistem de caçar o cervo partindo para caçar as lebres, o resultado não ficará longe do ótimo. Ambos saem ganhando, mas não como sairiam se caçassem um cervo. Agora, se apenas um caçador desertar e os outros permanecerem em tocaia almejando caçar um cervo, o desertor sairá ganhando em relação aos demais, pois o desertor ao mesmo tempo que caçou a lebre espantou também os cervos na área, resultando em grande prejuízo do outro caçador que não conseguiu caçar nem um e nem outro, evidenciando a questionamento proposto por Rousseau.

A solução ótima para o caso, seria se ambos ficassem em seus postos e caçassem um cervo, todos sairiam ganhando mais. Trata-se de expectativa sobre a confiança e ética dos caçadores³⁸.

³⁷ ROSSEAU, Jan Jaques. **Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens**. São Paulo: Abril, p. 261.

³⁸ SADDI, Jairo; PINHEIRO, Armando Castelar. **Direito, economia e mercados**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 182.

Para ilustrar, de forma ainda mais visível, a sua aplicabilidade ao direito tributário, basta imaginar a situação onde um contribuinte oculta seus ganhos, deixando de declarar a sua real riqueza, típico caso de sonegação fiscal, onde a atitude burlar a confiança do sistema acarretaria prejuízo a todos os demais, inclusive o próprio Estado.

A sonegação tem um efeito devastador sobre os contribuintes regulares a médio prazo, pois é sobre eles que recai o aumento da tributação para arcar com os gastos do Estado.

Grande parte da sonegação fiscal no Brasil se dá por conta da tamanha complexidade do sistema tributário, alíquotas elevadas e custos de operacionalização para o próprio pagamento dos tributos, este último exige muitas das vezes contadores e até advogados para que os contribuintes consigam adimplir com suas obrigações, tornando o processo caro e desmotivador.

Para efeito conseguir dimensionar o tamanho do problema, o Brasil é o país onde se gasta mais tempo para lidar com toda burocracia para o pagamento dos tributos. As empresas, gastam em média 2.038 horas por ano para cumprir todas as regras do Fisco, enquanto a média dos países da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) é de 175 horas por ano, ou seja, aproximadamente 8,6% do tempo gasto no Brasil³⁹.

Adiante, mas ainda tangente ao tema, Adam Smith⁴⁰ em sua obra *A riqueza das Nações*, já alertava para o perigo de se tributar exorbitantemente sem ensejar um correspondente aumento de receita:

(...) impostos altos, às vezes pelo fato de reduzirem o consumo das mercadorias taxadas, às vezes por estimularem o contrabando, frequentemente trazem para o governo uma receita inferior daquela que se poderia obter com impostos mais baixos. Quando a diminuição da receita é efeito da redução do consumo, só pode haver um remédio: diminuir o imposto.

Diferente do Direito que resiste ao diálogo com outros campos do conhecimento, o comportamento do mercado sempre foi objeto de análise para os economistas. Contudo, o Direito, sobretudo o Direito Econômico, vem se aproximando de outras metodologias – e não mais somente da Teoria da Norma –, principalmente após as contribuições de Ronald Coase e Gary Stanley Becker.

O economista Ronald Coase, por exemplo, “influenciou a doutrina jurídica e a jurisprudência, assinalando que os distintos conhecimentos não são estanques nem

³⁹ BRASIL. Senado Federal. **Relatório do grupo de trabalho destinado a avaliar a funcionalidade do sistema tributário nacional**. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/44dea109-ba3d-4b13-8b43-7892d5342d1c>>. Acesso em: 07 nov. 2018.

⁴⁰ SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. São Paulo: Nova Cultural, 1988, p. 145.

autossuficientes”⁴¹. O mesmo caminho trilhou Becker⁴², ao demonstrar o alcance da microeconomia sobre o comportamento e a cooperação humana. Ambos estudiosos demonstram a importância e riqueza de uma análise em conjunto com campos do conhecimento diferentes, que não se anulam ou são indiferentes um com outro, mas complementares.

Retomando a advertência feita por Adam Smith, uma das teorias mais apregoadas sobre o nexo entre tributação e receita foi construído do economista norte americano, Arthur Laffer, que esclareceu a íntima relação entre as alíquotas de um tributo e a sua arrecadação pelo intitulado *The Ellipse: An Explication of the Laffer Curve in Two-Factor Model*⁴³.

O objetivo central desse estudo era satisfazer a necessidade de o Estado gerar um maior crescimento econômico e aumentar arrecadação sem elevar as alíquotas médias dos tributos, o que poderia ser obtido através da diminuição das barreiras limitadoras da produção de bens e serviços.

Isso porque, quanto mais alta for a alíquota média dos tributos mais visível se torna o efeito-substituição e efeito-renda (variação da taxa de consumo que ocorre devido uma mudança de preço, que pode ser influenciada, *e.g.*, pelo efeito de distorção inerente aos tributos)⁴⁴, acrescentando-se, ainda, efeito negativo sobre o estímulo do cidadão trabalhar, ensejando uma substituição gradual do trabalho pelo lazer, na medida em que a recompensa pelo esforço do trabalho estaria eliminada, por um critério utilitarista.⁴⁵

Em síntese, a supracitada ideia parte de uma representação gráfica formada por uma parábola (como um “U” invertido), tendo como relações diretamente proporcionais as alíquotas tributárias e as receitas advindas das mesmas até o ponto mais alto da elipse, e se tornando inversamente proporcional a partir deste ponto mais alto da elipse.

Segundo Laffer⁴⁶, a receita tributária tende aumentar de acordo com o aumento da alíquota média, ou seja, até que se atinja o nível ótimo (que corresponderia ao ponto mais alto da elipse). A partir desse ponto ótimo o aumento da alíquota não geraria mais receita, ao contrário, posto que os indivíduos passariam a substituir o trabalho pelo lazer, em face da

⁴¹ COASE, Ronald Harry. **A firma, o mercado e o direito**. Trad. Heloisa Gonçalves Barbosa. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2016, p. 12.

⁴² BECKER, Gary Stanley. **The economic approach to human behavior**. Chicago: University of Chicago, 1978.

⁴³ LAFFER, Arthur. *The Ellipse: An Explication of the Laffer Curve in Two-Factor Model*. In: **The financial analyst’s guide to fiscal policy**. ed. Victor A. Charles W. Kadlec, and Arthur B. Laffer. New York: Praeger, p. 1-35.

⁴⁴ MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Trad. Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima. São Paulo: Cengage learning, 2011, p. 453).

⁴⁵ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018, p. 237.

⁴⁶ LAFFER, A. B. *The Ellipse: An Explication of the Laffer Curve in a Two-Factor Model*. In: CANTON, V. A.; KADLEC, C. W.; LAFFER, A. B. **The Financial Analyst’s Guide to Fiscal Policy**. Greenwood Press, New York, 1986, p. 1-35.

evidente falta de estímulo em aumentar o esforço empregado no trabalho, reduzindo de igual maneira o nível das atividades econômicas e resultando em efeitos negativos para a arrecadação.

Um dos pontos basilares do estudo de Laffer como consequência do aumento das alíquotas médias, ou ainda da carga tributária como um todo, ao passar do ponto ótimo da tributação estimula-se também a sonegação fiscal.

Quanto à sonegação fiscal no cenário brasileiro, basta relacionar a alta carga tributária (em torno de 36%) e verificar a vigente situação econômica do país. No cenário brasileiro passamos do ponto ótimo da tributação da curva de Laffer⁴⁷, assim o aumento da tributação não seria meio hábil para aumento de arrecadação, além de induzir ao aumento da sonegação fiscal⁴⁸, que segundo os estudos realizados pelo SINPROFAZ chega a 10,1% do PIB anualmente, o que corresponderia a 518 bilhões de reais levando em conta o PIB de 2014.⁴⁹

Para acentuar a gravidade problema exposto, o aumento da tributação não segue necessariamente com o cumprimento dos deveres básicos do Estado, onerando mais ainda os contribuintes. Nesse sentido Antonia Helena Teixeira Gomes⁵⁰ adverte que:

Não seria nada demais se parte dessa arrecadação financiasse o investimento naquelas áreas em que o Estado deve estar presente, o que não vem acontecendo. É uma carga tributária compatível com a de países ricos, como Alemanha e Canadá, conhecidos pela excelência dos serviços públicos que oferecem a seus cidadãos. No Brasil, o Estado não cumpre o seu papel, mas cobra caro assim mesmo.

De forma igualmente perversa, a carga tributária vitima as empresas que pagam impostos sobre tudo: o faturamento, o lucro, a folha de pagamento. O peso dos tributos sobre a atividade produtiva é praticamente o dobro da média mundial, com efeitos negativos de toda ordem, entre o principal desses efeitos, a sonegação fiscal.

Esse trágico que assombra o sistema tributário brasileiro é fruto da ineficiência do sistema tributário brasileiro. Buscar maior arrecadação com aumento da carga tributária não parece ser o meio propício. É preciso ir além, é preciso otimizar o próprio sistema tributário, a enaltecer a equidade, eficiência, flexibilidade e simplicidade administrativa do sistema, como estabelece a teoria da tributação ótima.

⁴⁷ ARAUJO JR, Ari Francisco de; CARRARO, André; FERNANDES, Rodrigo Nobre; SHIKIDA, Cláudio. A carga tributária brasileira está além do seu nível ótimo? Medindo o excesso de governo no Brasil. **Economic Analysis of Law Review**. v. 8. n. 2, p 1-21, jul-dez, 2017.

⁴⁸ GOMES, Antonia Helena Teixeira. **Tributação e sonegação fiscal**: um estudo do comportamento do Estado ante a sonegação fiscal. 2006. Dissertação (mestrado em Direito Constitucional). Universidade de Fortaleza. Fortaleza, 2006.

⁴⁹ SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL (SINPROFAZ). **Sonegação no Brasil** – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2014. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2014>> Acesso em: 08/06/2015.

⁵⁰ GOMES, Antonia Helena Teixeira. **Tributação e sonegação fiscal**: um estudo do comportamento do Estado ante a sonegação fiscal. 2006. Dissertação (mestrado em Direito Constitucional). Universidade de Fortaleza. Fortaleza, 2006, p. 82-83.

A Teoria dos Jogos ajuda a compreender e como planejar estratégias para o aprimoramento do sistema tributário, mais especificamente, o dilema do prisioneiro evidencia a estratégia que o Fisco pode adotar para influenciar os contribuintes, enquanto a caça ao cervo mostra que o resultado ótimo é viabilizar as necessidades do Estado e a satisfação do contribuinte, que aliado as características de uma tributação ótima atingirá, também, maior arrecadação.

2 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA

A Teoria da Tributação Ótima mostra-se como uma diretriz teórica à política tributária pautadas em contribuições da teoria econômica, mas também leva em conta “elementos sociológicos, jurídicos e éticos ligados à criação de mecanismos que favoreçam o aperfeiçoamento do sistema tributário vigente de acordo com determinados objetivos pré-determinados”, como alude Jeferson Teodorovicz⁵¹:

Dentre esses objetivos citam-se o respeito efetivo a capacidade econômica do contribuinte, à criação de instrumentos que previnam ou diminuam a existência de distorções fiscais prejudiciais à atividade econômica realizada pelo comerciante ou empresário, ou mesmo, objetivando alcançar melhor redistribuição de riquezas entre diferentes setores da sociedade.

Logo, a teoria da tributação ótima é mecanismo essencial para o amadurecimento de qualquer sistema tributário existente, nacional ou estrangeiro.

À vista disso e da análise de comportamentos estratégicos (teoria dos jogos), juristas e economistas podem e devem trabalhar em conjunto para chegarem em melhores propostas, o que leva a concluir que a escolha mais pragmática é adotar o diálogo de diversos campos do conhecimento para dimensionar a importância da tributação sobre o consumo diante da sua eficiência. A pluralidade do conhecimento parecer ser o ponto chave para propostas mais profundas e consistentes, ante a complexidade do assunto, tal como denota a realidade.

2.1 ASPECTOS DE UMA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA

Como já brevemente discorrido até aqui, o sistema tributário brasileiro vai na contramão das diretrizes de uma tributação ótima, o que torna custoso a satisfação do Estado e dos interesses do contribuinte.

⁵¹ TEODOROVICZ, Jeferson. **Tributação ótima, tributo justo, ciência do direito tributário no Brasil e direito financeiro.** 2015, p. 11. Disponível em: <<http://revistas.unibrazil.com.br/cadernosdireito/index.php/direito/article/view/848>>. Acesso em: 19 out. 2018.

Marco de Aguiar Villas-Bôas⁵² identifica dois problemas de caráter central e geral no cenário tributário brasileiro, sendo um deles prático e outro cognoscível, mas ainda interligados:

O primeiro deles é o fato de que o sistema tributário do país fere todas as principais diretrizes apontadas nos mais famosos trabalhos de *Optimal Taxation Theory* ao redor do mundo. Deste modo, com base em textos escritos desde o século XVIII até o século XXI, veremos que o Brasil tributa extremamente mal, ruinosamente, e que essa é uma das principais causas do seu caos socioeconômico.

O segundo problema é o fato de que, mesmo apesar dessa crítica situação da tributação brasileira, textos profundos sobre a Política Tributária ainda são extremamente escassos no país. Apesar de haver uma insatisfação geral com a tributação, os seus estudiosos pouco escrevem ou falam com profundidade dos problemas e, o que é mais importante, sobre propostas complexas e bem justificadas para resolvê-los.

De fato, não existe modelo acabado que possa ser aplicado indistintamente a qualquer país. Deve-se levar em consideração as especificidades inerentes de cada lugar, sejam elas políticas, jurídicas, econômicas, sociais ou ainda outras, as quais exigem diferentes estratégias tributárias. Não obstante, decerto há premissas de caráter geral para direcionar a implementação de uma tributação ótima.

A riqueza das Nações, obra escrita por Adam Smith, foi obra pioneira a marcar a economia moderna, onde o autor, ainda que de modo embrionário, analisa a tributação. Adam Smith⁵³ aponta quatro máximas para consolidação de um imposto ótimo:

I. Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento que cada um desfruta, sob a proteção do Estado (...). II. O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário. A data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa (...). III. Todo imposto deve ser recolhido no momento e da maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para para o contribuinte (...). IV. Todo imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado (...).

Acerca dessa temática desenvolvida por Adam Smith, outros célebres intelectuais a refletiram e abordaram, cita-se John Stuart Mill⁵⁴ e Benvenuto Griziotti⁵⁵. Para Griziotti, os princípios de Adam Smith se mantêm vivos perante às Finanças Públicas, sendo eles a

⁵² VILLAS-BÔAS, Marco de Aguiar. **A teoria da tributação ótima aplicada ao sistema brasileiro**: Parte 1 – “The Wealth of Nations” de Adam Smith. 2015, p. 1-2. Disponível em: <<https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/download/3696/2602>>. Acesso em 19 out. 2018.

⁵³ SMITH, Adam. **A riqueza as Nações**. Trad. Noberto de Paula Lima. Ediouro S.A.: Rio de Janeiro, 2002, p. 366-367.

⁵⁴ MILL, Stuart. **Princípios de Economia Política. Com Algumas de suas Aplicações à Filosofia Social**. Volume II. Trad. Luiz João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 375 e ss.

⁵⁵ GRIZIOTTI, Benvenuto. **Princípios de Política, Derecho y Ciência de La Hacienda**. Trad. Enrique R. Mata. 2. ed.. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958, p. 132-139.

igualdade, certeza, comodidade no pagamento do imposto, economia no pagamento do tributo.⁵⁶

Fritz Neumark⁵⁷, financista alemão, também muito influenciado pelas propostas teóricas formuladas por Adam Smith, vai além, relacionando como princípios jurídicos-tributários da congruência e da sistematização das medidas tributárias⁵⁸; da transparência tributária⁵⁹; da praticidade das medidas fiscais⁶⁰; da continuidade das normas jurídicas tributárias⁶¹; da economicidade da tributação⁶² e da comodidade da tributação⁶³.

Sob os princípios de Adam Smith, pode-se inferir sua plena vigência – embora nem sempre observado - nos sistemas tributários hodiernos perante os princípios da capacidade contributiva, da certeza, da comodidade na tributação e da economicidade.

O primeiro postulado proposto por Adam Smith refere-se ao princípio da capacidade contributiva. Princípio previsto no art. 145, §1º, da Constituição de 1988, em que há expressa previsão de que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à Administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Em suma, a capacidade contributiva volta-se a tributação adequada a capacidade econômica do indivíduo, que Ricardo Lobos Torres vincula ao clássico princípio *suum cuique tribuere* (significa “dar a cada um o que é seu”, advindo da ideia de justiça concebida pelo princípio da capacidade contributiva, pode-se conceber sua colocação nesse capítulo como dar a cada contribuinte um imposto justo)⁶⁴, além de também definir como uma subordinação à ideia de justiça distributiva⁶⁵.

⁵⁶ GRIZIOTTI, Benvenuto. **Princípios de Política, Derecho y Ciência de La Hacienda**. Trad. Enrique R. Mata. 2. ed.. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958, p. 132-139.

⁵⁷ NEUMARK, Fritz. **Princípios de La Imposición**. Obras básicas de hacienda publica. Madri: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, 1974.

⁵⁸ *Ibidem*, p. 399.

⁵⁹ NEUMARK, Fritz. **Princípios de La Imposición**. Obras básicas de hacienda publica. Madri: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, 1974, p. 408-409.

⁶⁰ *Ibidem*, p. 424.

⁶¹ *Ibidem*, p. 432.

⁶² *Ibidem*, p. 440.

⁶³ *Ibidem*, p. 448.

⁶⁴ VELASCO, Ignácio Maria Poveda. **Direito, jurisprudência e justiça no pensamento clássico**. Disponível em: <<http://www.periodicos.usp.br/rfdusp/article/download/67697/j70305>>. Acesso em: 24 mai. 2017.

⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 70.

O segundo postulado faz referência ao princípio da certeza. Preocupa-se com o excesso do Estado em relação aos tributos, devendo ser certo e não arbitrário – evita-se aqui a insegurança jurídica.

A sua não observação leva à insolência e corrupção, conforme as palavras de Villas-Bôas⁶⁶, pois “enquanto o Estado se arvora corruptamente e de forma insolente sobre a propriedade do cidadão, muitas vezes desrespeitando conscientemente direitos, sem transparência e com interpretações excessivamente extensivas; o cidadão, por sua vez, se sente acuado e age de forma insolente, procurando evitar ao máximo o pagamento de tributos, e até corrupta, deliberadamente sonegando-os”.

O terceiro postulado concatena-se com o princípio da comodidade, isto é, o pagamento deve ser de tal forma melhor para o contribuinte. Sob o aspecto fático brasileiro, essa ideia é usada às avessas. No Brasil simplifica-se ao máximo o trabalho do Fisco, onerando excessivamente o contribuinte⁶⁷.

O quarto postulado identifica-se ao princípio da economicidade. Significa que a riqueza retirada dos contribuintes e destinada aos cofres públicos deve ser a mínima possível, mas levando o máximo desse mínimo possível. A título de ilustração, vale ler a crítica de Villas-Bôas⁶⁸ sobre o tema:

A primeira delas refere-se à quantidade de servidores necessário à tributação e aos seus salários. Se for necessária uma grande quantidade de servidores para tributar e seus salários forem altos, o gasto do Estado irá de encontro com boa parte da propriedade que é retirada do cidadão, não fazendo, então, sentido retirá-la dessa forma.

Parece-nos ser exatamente o que acontece no Brasil, onde as equipes dos fiscos são gigantescas e a quantidade de horas trabalhadas por elas, sobretudo por aqueles que podem realizar o seu trabalho fora das repartições, como os auditores fiscais, é muito pequena. Tem-se uma enorme ineficiência, ao mesmo tempo em que há pagamento de salários extremamente acima das médias nacionais. Parece-nos uma questão básica de governança: o Estado precisa enxugar suas equipes, cortar “laranjas podres”, aumentar eficiência e, assim, poderá reduzir tributos. E isso não se refere apenas aos servidores que lidam com a tributação. Essa é uma medida para o Estado no Brasil em todas as suas esferas, de cima a baixo.

⁶⁶ VILLAS-BÔAS, Marco de Aguiar. **A teoria da tributação ótima aplicada ao sistema brasileiro**: Parte 1 – “The Wealth of Nations” de Adam Smith. 2015, p. 4. Disponível em: <<https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/download/3696/2602>>. Acesso em 19 out. 2018.

⁶⁷ Ibidem, p. 4-5.

⁶⁸ Ibidem.

Não destoa da mesma conclusão Shikida⁶⁹, que em seus estudos constatou que a carga tributária brasileira está além do seu ótimo:

Neste sentido, este artigo revisitou este tema, já explorado anteriormente em Shikida (2005), ampliando em dez anos a amostra original. Em contraste com a estimativa anterior – 32.36% (ou “118 dias de servidão”, na nomenclatura do *Dia da Liberdade de Impostos*) – a nova estimativa é de que este valor seria de 28.38% (“104 dias de servidão”). Em outras palavras, dada a carga tributária de 33.74% em 2013 – as evidências seguem apontando para um tamanho do Estado acima do seu ótimo. Esse resultado é reforçado por todas as evidências empíricas conhecidas para o Brasil, independente do período de tempo ou da metodologia abordada.

Como uma proposta de política econômica os resultados indicam para a necessidade do governo reduzir os seus gastos. Pode ser arguido que todo gasto público é por definição um gasto essencial e imprescindível para a sociedade. No entanto, os resultados indicam que a manutenção da trajetória de crescimento da carga tributária implicaria em um efeito negativo maior sobre o crescimento econômico. Caso o governo conclua ser difícil ou politicamente inviável a redução no gasto, pelo menos deve se preocupar em torná-lo mais eficiente.

É diante de tantos erros que o sistema tributário brasileiro se afasta cada vez mais de um sistema tributário ótimo. Faltam-lhe observâncias e reformulações sob aspectos essenciais de uma tributação ótima, sobretudo pela falta de vontade política.

A teoria da tributação ótima, embora embrionária com as contribuições dos princípios formulados por Adam Smith, muito tiveram aprimoramento por parte de outros estudiosos, tais como Ramsey⁷⁰ no que tange a análise do sistema tributário indireto; Diamond e Mirrlees⁷¹ para orientação da análise da otimização da tributação de bens e serviços; Mirrlees⁷² quanto a linha geral para tributação ótima da renda e Richard Posner⁷³ ao apontar quatro premissas para que o tributo alcance um nível ótimo.

Existem muitos outros estudiosos acerca do tema, mas para o presente estudos será abordado por meio das contribuições de Richard Posner⁷⁴, que estabelece para o alcance de um tributo ótimo quatro requisitos: (i) base grande de contribuintes; (ii) incidência sobre produtos e serviços de demanda inelástica; (iii) respeito à igualdade e (iv) baixo custo administrativo.

Dentro de um sistema tributário existem tributos que incidem sobre uma (i) grande base de contribuintes e outros que incidem apenas sobre determinado corte do conjunto dos

⁶⁹ ARAUJO JR, Ari Francisco de; CARRARO, André; FERNANDES, Rodrigo Nobre; SHIKIDA, Cláudio. A carga tributária brasileira está além do seu nível ótimo? Medindo o excesso de governo no Brasil. **Economic Analysis of Law Review**. v. 8. n. 2, p 1-21, jul-dez, 2017, p. 17.

⁷⁰ RAMSEY, F. P. **A contribution to the theory of taxation**. The Economic Journal. London, Macmillan, v. 37 n.1, p. 47-61, mar 1927.

⁷¹ DIAMOND, Peter A.; MIRRLEES, James A. **Optimal taxation and public production II: tax rules**. The American Economic Review, v. 61, n. 3, pt. 1, p. 261-278, Jun 1971.

⁷² MIRRLEES, J. A. **An exploration in the theory of optimum income taxation**. Review of Economics Studies, v. 38, p. 175-208, 1971.

⁷³ POSNER, Richard. **The economics of justice**. Cambridge: Harvard University Press, 1983.

⁷⁴ *Ibidem*, p. 533.

contribuintes. Sob intuito arrecadatório, pode-se optar por tributos sobre atividades de grande vulto econômico, pois quanto maior a exação maior é o incentivo para que o contribuinte, sob o aspecto racional, busque evitá-la. Porém, ao incidir em uma base larga de contribuintes, há como resultado uma menor exação *per capita*. Sobre o assunto, com lucidez Cristiano Carvalho⁷⁵ anota que

A tributação sobre o ganho de capital, no contexto do imposto sobre a renda, cuja alíquota é de 15% sobre o resultado positivo obtido numa venda de um bem, é um bom exemplo.

Quanto maior a exação, maior será o estímulo para que o contribuinte busque evitá-la, consoante as premissas da escolha racional. Da mesma forma, quanto mais específica e mais relevante do ponto de vista financeiro for a situação sobre a qual o tributo incide, mais recursos os contribuintes terão para contratar profissionais treinados em expedientes elisivos.

Por outro lado, tributos que incidam sobre atividades realizadas indistintamente por um grande número de contribuintes permitem que a carga *per capita* da exação seja relativamente baixa, uma vez que é rateada por todos. Não só isso tem o papel de gerar grandes receitas para o Estado, como também incentiva o adimplemento das obrigações tributárias. Ora, pelo cálculo custo-benefício, se o tributo é relativamente baixo, todo o ônus envolvido em contestar a cobrança (contratar advogados, ingressar com ação judicial, contingenciar possíveis perdas, etc.) pode não compensar tal medida, sendo mais “barato” simplesmente arcar com a exação.

Além do mais, há importante ponto a ser destacado em complemento. Os tributos possuem efeito de distorção frente à arrecadação. Tal resultante ocorre devido a sua interferência sobre o sistema de preços, onde alterando-se os comportamentos dos produtores e consumidores causa a desestabilização do equilíbrio da oferta e da demanda - a menos que se opte pela incidência sobre demandas inelásticas⁷⁶, isto é, produtos e serviços dos quais as pessoas não possam abrir mão.

De suma relevância, também, a busca por (iii) tratamento igualitário, pois é mais justo buscar um padrão de incidência que não ignora as diferenças reveladas nas diversas hipóteses eleitas como suporte de imposição tributária⁷⁷, resultando em tratamento igual para os iguais e desigual para os desiguais⁷⁸, tornando suportáveis a própria imposição tributária.

A última premissa tratada por Richard Posner é sobre a necessidade de (iv) baixo custo administrativo. Como é sabido, “a complexidade de um sistema tributário não afeta apenas o

⁷⁵ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018, p. 217.

⁷⁶ Ibidem.

⁷⁷ Nesse sentido: XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 74; ⁷⁷ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 49.

⁷⁸AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 164.

contribuinte, mas também o próprio Estado⁷⁹. É a ideia de James Buchanan⁸⁰, se é mais custoso administrar o tributo, mais recursos, portanto, tributos, serão necessários ao custeio. O quão mais complexo for o sistema tributário, maior será a necessidade de agentes administradores de tributos, tais como advogados e contadores para os contribuintes e servidores para o âmbito Público. Em síntese: o resultado é negativo para ambos, sendo imprescindível adotar-se um modo simples e eficaz na administração dos recursos, pois os custos serão muito inferiores ao atual.

Simple elucidação da questão suscitada pode ser retirada pelo levantamento realizado pela Ana Teresa Lima Rosa Lopes⁸¹, ao inferir que o valor de mercado das trinta companhias principais se revela aproximadamente 900 bilhões de reais, sendo que 32% deste valor está comprometido com riscos decorrentes do contencioso tributário. Em específico, a disputa contenciosa tributária da Petrobras, *e.g.*, representa 77,3% do seu valor de mercado.

Cristiano Carvalho⁸², em sua obra *Teoria da Decisão Tributária*, acrescenta uma quinta premissa, qual seja, um tributo regulado por poucas regras, e que sejam simples e objetivo, ao anotar que

Em termos empíricos, é extremamente difícil encontrar tributos com regramentos enxutos, simples e de fácil compreensão pelos contribuintes. As legislações do Imposto sobre a Renda dos Estados Unidos da América e do Brasil, apenas para citar dois exemplos, são extensas, frequentemente modificadas e muitas vezes obscuras, ensejando milhares de consultas fiscais à Administração, de modo a aclarar o conteúdo das locuções legais e infralegais. Da mesma forma, a sistemática não cumulativa das contribuições do PIS e da Cofins, por sua vez, dificilmente será superada em nível de complexidade e falta de clareza.

Ainda assim, não é utópica a pretensão de ter legislações parcimoniosas na tributação, desde que a estrutura do tributo assim permita. O imposto sobre serviços, por exemplo, costuma ser regido por legislações simples, não obstante a atividade econômica sobre a qual ele incide ser a que mais cresce atualmente, em todo o mundo, o que faz um tributo altamente arrecadatário.

O regramento parcimonioso, simples e objetivo reduz custos de conformidade e, por conseguinte, custos de transação, evitando desperdícios e ineficiências alocativas.

O autor ressalta a essencialidade de regras simples e objetivas para a consolidação de um sistema tributário ótimo. Quando um sistema tributário se torna demasiadamente complexo (inclusive pela imensa e confusa legislação tributário), fomenta-se o consumo de serviços

⁷⁹ CARVALHO, Cristiano. *Teoria da Decisão Tributária*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018, p. 218.

⁸⁰ BUCHANAN, James. *The limits of liberty*. Between anarchy and Leviathan. Chicago: The University of Chicago Press, 1975, p. 91.

⁸¹ LOPES, Ana Teresa Lima Rosa Lopes. *O contencioso tributário sob a perspectiva corporativa*: estudo das informações publicadas pelas maiores companhias abertas do país. p. 38. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/18226/DISSERTA%C3%87%C3%83O_FINAL_25.04.17.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 05 nov. 2018.

⁸² CARVALHO, Cristiano. *Teoria da Decisão Tributária*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018, p. 216.

jurídicos como advocacia, contábeis, financeiros “que não produzem riqueza, mas somente dividem a fatia do bolo”⁸³, ou seja, mais gastos para os adimplementos das obrigações tributárias.

De fato, a conclusão a que se pode chegar é que “um ordenamento enxuto e simplificado não necessitaria de inúmeros advogados, contadores e afins, que, em sua lógica racional, alimentam (pois lhes é vantajoso) o sistema com mais demandas e pleitos, o que por consequência, requer mais funcionários públicos pelo lado do governo, aumentando os custos públicos – que necessitam ser arcados por mais tributos. O círculo vicioso nunca cessa.”⁸⁴

3 DAS CONTRIBUIÇÕES DA TEORIA DOS JOGOS

Como já abordado anteriormente, a lógica do dilema do prisioneiro leva a crer que o autointeresse racional do contribuinte, em regra, o encaminha para evasão fiscal, evitando-se ao máximo a incidência fiscal sobre riqueza do particular, mesmo que esteja longe de ser o resultado ótimo.

O resultado ótimo, no caso, “se daria se todos os contribuintes cumprissem com suas obrigações tributárias, pois: 1) mais bens públicos seriam produzidos (segurança, saúde, educação, infraestrutura etc.); 2) a observância geral possibilitaria a diminuição da tributação *per capita*, uma vez que haveria pouca deserção e a arrecadação aumentaria – sem que houvesse necessidade, pelo menos, de aumento de tributos (teoricamente, seria possível a diminuição da carga tributária)⁸⁵.

Nota-se que o resultado final é ótimo para todos, mas o mesmo resultado não ocorre quando considerado o risco de deserção de parcela dos contribuintes da obrigação tributária – eis o incentivo que o leva a desertar no jogo, *in casu*, evadir-se da tributação. Isso porque a melhor opção individual não é a que todos pagam e o valor *per capita* fica menor, mas o não pagamento dos tributos.⁸⁶

É a própria falta de confiança nos demais contribuintes (daqueles que sonegam, parcela significativa no Brasil), que incentivam outros a fazerem o mesmo, ficando longe do resultado ótimo. Na caça ao cervo, o mesmo se verifica: se houver cooperação, “o resultado geral será nitidamente superior ao individual, pois o pagamento de tributos por todos possibilitará então os recursos necessários à produção de serviços públicos – uma das finalidades da tributação.

⁸³ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018, p. 219.

⁸⁴ *Ibidem*.

⁸⁵ *Ibidem*, p. 118.

⁸⁶ *Ibidem*, 152.

A teoria dos jogos, muito tem a contribuir com sistema tributário brasileiro em vista da possibilidade de o Estado premeditar comportamentos estratégicos que induzam os contribuintes a fazer a escolha ideal para o coletivo, resultando, conseqüentemente, no resultado ótimo.

Nesse ponto, é imprescindível que o Fisco se utilize de meios que incentivem a exigência de confiança recíproca, não bastando apenas o estabelecimento de sanções punitivas para os contribuintes que desertarem da relação jurídica tributária, onde sua insuficiência é comprovada pelo elevado número apresentado acerca da evasão fiscal.⁸⁷

O sistema tributário brasileiro precisa reconquistar algo que já se perdeu com seus contribuintes há muito tempo, a confiança – indaga-se se algum dia realmente houve. Aprimorar os mecanismos de transparência pública, de modo transparecer melhor os gastos governamentais parece ser um bom ponto de partida, assim como reformular o mecanismo de devolução de indébitos tributários, vide o sistema ineficiente e injusto de precatórios que é um grande desestimulador.⁸⁸

Outro modo de incentivar comportamento cooperativo do contribuinte é através de sanções premiaias, pois estimulam a cooperação dos contribuintes no recolhimento dos seus tributos, como, por exemplo, a Nota Fiscal Paulista nº 12.685/2007, onde parte do valor arrecadado com o ISS é retornado aos contribuintes.

Fundamental, também, é reestruturar a relação dos contribuintes de modo que eles não desertem de suas obrigações tributárias, como propõe Cristiano Carvalho⁸⁹ ao anotar a necessidade de

[...] tornar os gastos públicos dos governos federal, estaduais e municipais absolutamente transparentes, assim como informar aos consumidores sobre os tributos incidentes em cada mercadoria e serviço, no momento da aquisição destes.

Da mesma forma, racionalizar o sistema tributário tornando-o mais simples e objetivo, portanto mais fácil de entender, e, conseqüentemente, obedecer, diminuiria os custos de transação atualmente existentes, incentivando ao cumprimento das obrigações tributárias.

Além disso, evitar a criação de moratórias, remissões e anistias tributárias periódicas, tais como os recorrentes “refis” instituídos nos últimos anos. Sempre que “ perdões” dessa natureza são repetidamente inseridos no ordenamento, há incentivos para o não cumprimento das obrigações tributárias. Destarte, passa a ser irracional cumprir com os deveres tributários, uma vez que contribuintes que não o fazem encontrar-se-ão em posição vantajosa aos contribuintes adimplentes.

Em síntese, propõe-se que o Estado estabeleça, através de suas condutas, sinalizações que valorizem a relação de cooperação entre os jogadores (Fisco-contribuinte e contribuinte-

⁸⁷ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018, p. 153.

⁸⁸ *Ibidem*.

⁸⁹ *Ibidem*, p. 154-155.

contribuinte) e, inclusive, com melhor gestão dos recursos públicos, devolvendo indiretamente a arrecadação por meio dos serviços públicos.

Quanto a racionalizar o sistema tributário tornando-o mais simples e objetivo, é nítido que reduziria os custos administrativos (custos de transação) e, portanto, diminuiria a carga tributária necessário ao amparo desses custos. A extinta Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) é um exemplo de tributo de baixo custo administrativo, “pois a tarefa de fiscalização e arrecadação era praticamente toda atribuída aos responsáveis tributários, as instituições financeiras”⁹⁰. Em contrapartida, a CPMF foi alvo de muitas críticas, sendo a cumulatividade a crítica mais frequente, ocasionando o efeito indesejável de distorção, ao provocar impacto negativo nos preços e ao prejudicar, especialmente, as importações e exportações⁹¹.

4 IMPORTÂNCIA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO PARA CORREÇÃO DAS DISTORÇÕES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

A partir dos princípios de um tributo ótimo proposto por Adam Smith e, principalmente, os requisitos para o alcance de um tributo ótimo propostos por Richard Posner, se fará um cotejo analítico da tributação ótima com os impostos sobre o consumo.

Verificou-se que a tributação causa distorções no sistema de preços do mercado (seja por controle nos preços ou incentivos fiscais), o denominado “peso morto”, isto é, uma perda do excedente social – um dinheiro que não fica nem com os contribuintes e nem com o Estado. Isso ocorre justamente quando o gravame do tributo ao incidir sobre determinado produto, aumenta o seu preço, mas acarreta como consequência a diminuição do seu consumo, trazendo à tona o efeito-renda (com a majoração do preço como consequência da tributação perde-se o poder de compra) e o efeito-substituição (devido ao alto preço e menor poder de compra, o consumidor substitui o bem por outro semelhante de menor preço)^{92 93}.

Para que não se verifique o efeito-substituição, uma das formas, é por meio dos tributos fixos ou regressivos sobre bens de demanda inelástica, não gerando incentivos que possam

⁹⁰ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018, p. 218.

⁹¹ CINTRA, Marcos. **A polêmica da CPMF**. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/14689/A%20pol%C3%AAmica%20da%20CPMF.pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2018.

⁹² CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018, p. 160.

⁹³ HAUSMAN, J. A. Taxes and labor supply. In: **Handbook of Public Economics**. North Holland, 1985.

afetar a oferta e a demanda⁹⁴. Contudo, a principal crítica é o ferimento à seletividade em função da essencialidade do produto e, conseqüentemente, à igualdade e à capacidade contributiva, já que os pobres pagariam proporcionalmente mais do que os ricos.⁹⁵

Refere-se a um dos princípios basilares do direito tributário, a capacidade contributiva, conforme leciona Luciano Amaro⁹⁶, que possui íntima relação com a personalização, proporcionalidade, progressividade e a seletividade, não sendo nada mais do que facetas da capacidade contributiva ou, ainda, subprincípios da capacidade contributiva como prefere chamar Ricardo Lobo Torres⁹⁷.

Existe argumento para tributar mais fortemente bens de demanda inelástica: forçar um comportamento sobre consumidores e produtores. Os consumidores continuaram a consumir aquele tributo diante de sua essencialidade e falta de substituto, mesmo que o preço esteja mais elevado pelo gravame fiscal. Os produtores, por sua vez, tendo constatado o caráter inelástico da demanda, não há alteração a oferta, mantendo-se, por fim, o repasse aos cofres públicos do tributo sobre os determinados serviços e produtos.⁹⁸

A princípio dar maior atenção aos tributos sobre o consumo é contra intuitivo porque parece desconsiderar a seletividade em função da essencialidade, mas a grande justificativa para essa opção é a sua menor distorção sobre o sistema tributário. Adverte-se que, mesmo ante menor distorção do sistema tributário, é preciso ter cautela nesse ponto, pois desconsiderar o princípio da capacidade contributiva em prol de maior eficiência é ignorar a própria Constituição e o primeiro postulado para uma tributação ótima, conforme já disposto no capítulo anterior. Assim, não há como destoar do entendimento de Marchiori de Assis⁹⁹:

Ainda que [...], haja propostas no sentido de que o tributo ótimo deva recair sobre bens de demanda inelástica, a fim de se reduzir o peso morto – e, conseqüentemente, a ineficiência gerada pela tributação-, não se pode, no ordenamento jurídico brasileiro, admitir uma tributação comparativamente mais pesada sobre bens essenciais, haja vista o princípio da capacidade contributiva. Afinal, reitera-se, o princípio da capacidade contributiva exige, relativamente à tributação do consumo, a adoção da técnica da seletividade em função da essencialidade.

⁹⁴ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018, p. 163.

⁹⁵ ASSIS, Karoline Marchiori de; GUIMARÃES, Evelim Bulhões; LOUREIRO, Victor Araújo. Tributação ótima e capacidade contributiva: das limitações constitucionais à tributação do consumo de bens de demanda inelástica. **Economics Analysis of Law Review**. v. 9. n. 2. p. 259-287, mai-ago, 2018.

⁹⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 164.

⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 53.

⁹⁸ *Ibidem*.

⁹⁹ ASSIS, Karoline Marchiori de; GUIMARÃES, Evelim Bulhões; LOUREIRO, Victor Araújo. Tributação ótima e capacidade contributiva: das limitações constitucionais à tributação do consumo de bens de demanda inelástica. **Economics Analysis of Law Review**. v. 9. n. 2. p. 278, mai-ago, 2018.

Não obstante a crítica exposta, a maior atenção à tributação sobre o consumo ainda é importante, devido aos outros aspectos importantes que a mesma proporciona, tais como dificultar a questão de sonegação fiscal, principalmente na esfera do consumo de bens, pois muita das vezes o imposto é obtido no ato da compra. Compra-se um bem já com o tributo embutido no seu preço. Dentre os aspectos positivos deste tipo de tributação, Marchiori de Assis¹⁰⁰ enuncia alguns deles com base nos estudos de Joachim Englisch¹⁰¹:

Segundo Joachim Englisch, a tributação do consumo compatibiliza-se com os direitos de liberdade, na medida em que não afeta a utilização do patrimônio pelos particulares e não influencia as decisões relativas a investimentos. Ademais, a tributação vai ao encontro dos direitos de liberdade, na medida em que o contribuinte de fato determina o momento em que será tributado. Outra virtude da tributação sobre o consumo é a possibilidade de esta alcançar rendas não declaradas, ou seja, mantidas na informalidade. Vale notar que os sistemas tributários ao redor do mundo, têm, cada vez mais, se orientado para a tributação do consumo.

Mostra-se de suma importância sempre pautar-se em medidas tributárias consonantes ao cenário e ao ordenamento jurídico brasileiro, a destacar, respectivamente, a problemática evasão fiscal que atinge números substanciais e a observação da capacidade contributiva, como já abordado.

Tratando-se de eficiência, aumentar excessivamente o imposto sobre ganhos de capital, *e.g.*, em prol da progressividade, o resultado não necessariamente será de maior arrecadação, mas poderá ser o inverso. Por exemplo, a França, onde o parlamento reformou o imposto que incide sobre aplicações financeiras, modo que a taxa passaria de progressiva a uma alíquota única de 30% sobre os ganhos de capitais – atualmente a taxa pode chegar a 60% -¹⁰² e com a implantação do ISF¹⁰³ (corresponderia ao IGF no Brasil), causando evasão e, ainda, a saída dos mais ricos para domicílios fiscais menos onerosos.

¹⁰⁰ ASSIS, Karoline Marchiori de; GUIMARÃES, Evelim Bulhões; LOUREIRO, Victor Araújo. Tributação ótima e capacidade contributiva: das limitações constitucionais à tributação do consumo de bens de demanda inelástica. *Economics Analysis of Law Review*. v. 9. n. 2. p. 278, mai-ago, 2018, p. 13.

¹⁰¹ ENGLISCH, Joachim. Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 586.

¹⁰² FOLHA DE SÃO PAULO. França reduz imposto dos mais ricos para resgatar contribuinte. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/10/1931210-franca-reduz-imposto-dos-mais-ricos-para-resgatar-contribuinte.shtml>>. Acesso em: 20 out.2018.

¹⁰³ BBC. Reforma do imposto sobre fortuna na França reacende debate sobre taxação dos mais ricos. Disponível em: <<https://www.bbc.com/portuguese/internacional-41617305>>. Acesso em: 20 out. 2018.

O Brasil, por exemplo, reduziu a alíquota marginal máxima de imposto de 55%, em 1988, para 25, em 1991¹⁰⁴ e em 1998, por conta pressões em favor de ajuste fiscal devido à crise asiática¹⁰⁵. Pontes Lima¹⁰⁶, sobre a mudança de paradigma fiscal, aponta que

Até a década de 80, a preferência por impostos diretos (*vis-à-vis* impostos indiretos) era defendida pela maior parte dos especialistas em tributação. O reconhecimento do impacto negativo do imposto de renda sobre o capital e sobre o trabalho para o nível de investimento e para a oferta de trabalho fizeram que esse tributo fosse completamente revisto. A direção geral, como se comentou, foi no sentido de reformulá-lo: diminui-se o número de alíquotas e as alíquotas marginais máximas; reduziu-se seu papel como arrecadador de recursos para o Estado; e aumentou-se a importância de impostos sobre o consumo.

A mudança evidenciada pelo autor, denota que justifica-se devido ao imposto sobre o consumo ser considerado superior do ponto de vista da eficiência econômica – em comparação ao imposto sobre a renda –, “porque isentam a poupança, estimulam o investimento e, em consequência, permitem a acumulação de capital e o crescimento econômico”.¹⁰⁷ Nesse sentido, vale utilizar as palavras de Bernad Appy¹⁰⁸:

Um segundo grupo de questões diz respeito à regressividade do sistema tributário brasileiro. Embora este seja efetivamente um problema, é também a base de muitas análises e propostas equivocadas. Um destes equívocos é atribuir os males do sistema tributário nacional a um excesso de tributação do consumo e a uma insuficiência da tributação da renda. A diferença entre renda e consumo é a poupança, e uma elevada tributação da poupança pode não ser o ideal em um país com baixas taxas de poupança e investimento (reconheço, contudo, que faltam estudos mais detalhados sobre esse tema).

Esse mesmo ponto de vista é utilizado para defender a tributação seletiva do consumo, por meio, por exemplo da desoneração da cesta básica. Embora as famílias mais pobres aloquem uma parcela maior da renda na aquisição de produtos da cesta básica, em termos absolutos as famílias ricas consomem tais produtos. Segundo a Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), as famílias mais ricas despendem três vezes mais na aquisição da cesta básica do PIS/Cofins do que as famílias mais pobres. Do ponto de vista distributivo seria, portanto, muito mais eficaz tributar a cesta básica e transferir os recursos arrecadados para as famílias mais pobres.

¹⁰⁴ LONGO, C.A. A tributação da renda no sistema federativo. In **Reforma Fiscal** – coletânea de estudos técnicos, org. A. Oswaldo Matos Filho. São Paulo: Dorea Books and Art. 1992.

¹⁰⁵ Ibidem.

¹⁰⁶ LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Reforma tributária no Brasil: entre o ideal e o possível**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. p. 14. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4179>. Acesso em: 24 out. 2018.

¹⁰⁷ LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Reforma tributária no Brasil: entre o ideal e o possível**. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4179>. Acesso em: 24 out. 2018.

¹⁰⁸ APPY, Bernard. Reforma tributária. **Boletim regional, urbano e ambiental**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, jul-dez, 2017. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8161/1/BRU_n17_Reforma_Tributaria.pdf>. Acesso em: 08 nov. 2018, p. 123-124.

Exposições como essa ajudam a compreender dois pontos relevantes. O primeiro é, em regra, o gasto público é mais eficiente do que a tributação como meio para distribuição de renda – como o retorno de parte do valor do tributo pago aos mais pobres, que será abordado mais à frente. O segundo ponto é a necessidade de cautela em relação as medidas que aumentem a progressividade¹⁰⁹ – vide o exemplo da França, pois, se forem mal desenhadas, podem ter impactos negativos sobre o crescimento passando do ponto ótimo como já tratado na Curva de Laffer.

É preciso reanalisar o sistema arrecadatário com os seus problemas reais, como a exemplificada sonegação fiscal e a perda dos contribuintes mais ricos com esse tipo de política. Conforme a Curva de Laffer, mesmo que seja em prol da progressividade, ao ultrapassar-se o ponto ótimo da tributação, perde-se de vista sua finalidade, pois a arrecadação diminui, e um dos fatores diminutivos é a sonegação. Normalmente a sonegação é artifício utilizado pelos mais ricos, pois sonegar exige um bom suporte jurídico e contábil para não cair na malha fina da Receita.

A ideia a progressividade é ótima, mas nem sempre ela funciona bem. A situação exposta evidencia o seu mal funcionamento, pois pode proporcionar efeito reverso. Com menor recolhimento pelos mais ricos (seja pela sonegação ou mudança de domicílio fiscal), se reformulará a política tributária para continuar a auferir a renda necessária para as atividades do Estado, sendo a parcela que não compõem o grupo dos mais ricos que irá pagar o déficit.

Será estratégia mais eficiente do Fisco dar maior ênfase nos tributos sobre o consumo – entendendo o jogo (regras) e analisando racionalmente as preferências dos jogadores (cenário do lugar de estudo), pode-se alcançar uma solução ótima, contributo da teoria dos jogos-, pois destes não há como ludibriar-se, ademais, o índice de rejeição não é tão grande quanto o imposto de renda.

O principal contraponto ao imposto sobre o consumo é justamente a sua regressividade, já que não leva em consideração uma das bases da tributação ótima, a igualdade, princípio de elevada importância para consagração da justiça fiscal. Todavia, há exposição no sentido de que essa crítica pode ser superada por políticas tributárias para amenizar a regressividade, ou seja, uma tentativa de compatibilizar a eficiência dos impostos sobre o consumo com o critério de justiça fiscal por meio por meio de devolução de parcela dos tributos

¹⁰⁹ APPY, Bernard. Reforma tributária. **Boletim regional, urbano e ambiental**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, jul-dez, 2017. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8161/1/BRU_n17_Reforma_Tributaria.pdf>. Acesso em: 08 nov. 2018, p. 124.

incidentes diretamente sobre o consumo aos mais carentes. Neste ponto, a análise de Cleucio Santos Nunes¹¹⁰ sobre os dados disposto pelo IPEA¹¹¹ favorece a conclusão ao dizer que:

De acordo com o IPEA, em 2004, quem ganhava até dois salários mínimos consumia 48,8% de sua renda com o recolhimento de tributos, enquanto as famílias com rendimentos superiores a trinta salário mínimos, gastavam 26,3% de sua renda com a mencionada despesa. Em 2008 esses índices se agravaram. Conforme dados do IPEA, no ano mencionado, a população com rendimentos de até dois salários mínimos passou a se comprometer 53,9% de sua renda com pagamento de tributos, enquanto os que ganham mais de trinta salários comprometeram somente 29%. Assim, em quatro anos de razoável crescimento econômico no país (2004 a 2008), a carga tributária sobre os mais pobres aumentou 5,1 pontos percentual e 2,7 pontos percentuais para os mais ricos.

À título ilustrativo, um modo de reduzir os efeitos da regressividade da tributação sobre o consumo, é a utilização de políticas públicas. Ao tomar como premissa o registro da compra sob dados do consumidor (como o conhecido “CPF na nota fiscal”) para que consiga a devolução almejada, cria-se uma fiscalização forte por meio dos contribuintes que terão o incentivo da devolução dos tributos para exigir que todas as suas compras sejam registradas e públicas para que a Receita consiga apurar e efetuar a devolução.

Dar maior ênfase à tributação sobre o consumo para correção das distorções do sistema tributário parece ser a melhor estratégia frente à realidade brasileira posta. Claro, trabalhar unicamente este ponto não é suficiente, sendo necessário traçar outras estratégias para incentivar a condutas dos contribuintes para decisões que resultem em escolhas ótimas para a coletividade e prezar pelo aprimoramento do sistema como um todo, com base nas raízes de uma tributação ótima.

Parte do que fora abordado neste último capítulo, é menos consensual, a exemplo da possibilidade de maior enfoque nos tributos indiretos do que atualmente. Diante dessas situações, entendo a suma importância de abrir amplos espaços para debates acerca do tema, fundamentais e enriquecedores para a construção de um sistema tributário justo e eficaz.¹¹²

¹¹⁰ NUNES, Cleucio Santos. **Justiça e equidade nas estruturas endógenas e exógena da matriz tributária brasileira**. 2006. Dissertação (Doutorado). Universidade de Brasília. Fortaleza, 2016, p. 161.

¹¹¹ Disponível em: <<http://ipea.gov.br>>. Acesso em 14 jun. 2016.

¹¹² APPY, Bernard. Reforma tributária. **Boletim regional, urbano e ambiental**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, jul-dez, 2017. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8161/1/BRU_n17_Reforma_Tributaria.pdf>. Acesso em: 08 nov. 2018, p. 124.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise da racionalidade é fundamental para entender como o contribuinte, como sujeito racional de escolhas, efetua sua tomada de decisão e age para alcançar determinada finalidade, principalmente por meio da racionalidade instrumental, mas reconhecendo, também, as suas limitações.

A teoria da escolha racional almeja fornecer um modelo matemático da escolha dos indivíduos, paradigma usualmente utilizado pela Economia, sendo seus postulados: (i) os indivíduos são autointeressados, isto é, agem no sentido de maximizar seu bem-estar; (ii) realizam escolhas consistentes, diante das informações disponíveis, para alcançar sua finalidade; (iii) os indivíduos reagem a incentivos.

A teoria dos jogos revela um forte caráter estratégico. Ao agir, cada jogador deve levar em consideração as possíveis ações e reações dos outros jogadores, de modo a obter o resultado ótimo.

A teoria dos jogos fornecem dois jogos clássicos adaptados ao Direito Tributário: (i) caça ao zero, que ilustra como o comportamento de um contribuinte resulta consequências, negativas ou positivas, sobre os outros contribuintes; e (ii) o dilema do prisioneiro, ao elucidar a relação entre o Fisco e o contribuinte, contribuindo predizer comportamentos estratégicos que o Fisco deve tomar para tornar mais eficiente o sistema tributário brasileiro.

O tributo ótimo prescinde: (i) ter uma base grande de contribuintes; (ii) incidir sobre produtos e serviços de demanda inelástica; (iii) atender à isonomia; (iv) ter baixo custo administrativo; e (v) ser regulado por regras simples e objetivas.

A incidência tributária sobre bens de demanda inelásticas necessitam de grande cautela para a consagração do princípio da capacidade contributiva, respeitando-se a seletividade em função da essencialidade.

A tributação sobre o consumo dispõe de grande eficiência para aprimorar o sistema tributário brasileiro e, conseqüentemente, diminuir duas distorções.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

APPY, Bernard. Reforma tributária. **Boletim regional, urbano e ambiental**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, jul-dez, 2017. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8161/1/BRU_n17_Reforma_Tributaria.pdf>. Acesso em: 08 nov. 2018.

ARAÚJO JR, Ari Francisco de; CARRARO, André; FERNANDES, Rodrigo Nobre; SHIKIDA, Cláudio. A carga tributária brasileira está além do seu nível ótimo? Medindo o excesso de governo no Brasil. **Economic Analysis of Law Review**. v. 8. n. 2, p 1-21, jul-dez, 2017.

ASSIS, Karoline Marchiori de; GUIMARÃES, Evelim Bulhões; LOUREIRO, Victor Araújo. Tributação ótima e capacidade contributiva: das limitações constitucionais à tributação do consumo de bens de demanda inelástica. **Economics Analysis of Law Review**. v. 9. n. 2. p. 259-287, mai-ago, 2018.

ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

ÁVILA, Flávia e BIANCHI, Ana Maria. **Guia de Economia Comportamental e Experimental**. São Paulo: EconomiaComportamental, 2015.

BBC. Reforma do imposto sobre fortuna na França reacende debate sobre taxaçoão dos mais ricos. Disponível em: <<https://www.bbc.com/portuguese/internacional-41617305>>. Acesso em: 20 out. 2018.

BORGES, Jorge Luís. **Sobre o Rigor na Ciência in História Universal da Infância**, trad. de José Bento, Assírio e Alvim, 1982.

BRASIL. Senado Federal. **Relatório do grupo de trabalho destinado a avaliar a funcionalidade do sistema tributário nacional**. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/44dea109-ba3d-4b13-8b43-7892d5342d1c>>. Acesso em: 07 nov. 2018.

BUCHANAN, James. **The limits of liberty**. Between anarchy and Leviathan. Chicago: The University of Chicago Press, 1975.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2018.

CINTRA, Marcos. **A polêmica da CPMF**. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/14689/A%20pol%C3%AAmica%20da%20CPMF.pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2018.

COASE, Ronald Harry. **A firma, o mercado e o direito**. Trad. Heloisa Gonçalves Barbosa. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2016.

COOTER, Robert D; ULEN, Thomas. **Law and Economics**. New York: Addison Wesley, 1992.

DIAMOND, Peter A.; MIRRLEES, James A. **Optimal taxation and public production II: tax rules**. The American Economic Review, v. 61, n. 3, pt. 1, p. 261-278, Jun 1971.

ENGLISCH, Joachim. **Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2008.

FIREDMAN, David. D. **Law's order**. What economics has to do with Law and why it matters. Princeton: Princeton University Press, 2000.

Folha de São Paulo. **França reduz imposto dos mais ricos para resgatar contribuinte**. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/10/1931210-franca-reduz-imposto-dos-mais-ricos-para-resgatar-contribuinte.shtml>>. Acesso em: 20 out.2018.

FRONTEIRAS DO PENSAMENTO. **Daniel Kahneman – A racionalidade perfeita**. 2014. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=49yMOpEYjAk>>. Acesso em: 06 nov. 2018

GINTIS, Hebert. **The bound of reason**. Game of theory and the unification of the behavior Science. Princeton: Princeton University Press, 2009.

GOMES, Antonia Helena Teixeira. **Tributação e sonegação fiscal: um estudo do comportamento do Estado ante a sonegação fiscal**. 2006. Dissertação (mestrado em Direito Constitucional). Universidade de Fortaleza. Fortaleza, 2006.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Princípios de Política, Derecho y Ciência de La Hacienda**. Trad. Enrique R. Mata. 2. ed.. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958.

HAUSMAN, J. A. Taxes and labor supply. In: **Handbook of Public Economics**. North Holland, 1985.

Kahneamn, Daniel. **Rápido e Devagar**: duas formas de pensar. Trad. Cássio Arantes Leite. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012.

LAFFER, Arthur. The Ellipse: An Explication of the Laffer Curve in Two-Factor Model. In: **The financial analyst's guide to fiscal policy**. ed. Victor A. Charles W. Kadlec, and Arthur B. Laffer. New York: Praeger, p. 1-35.

LAFFER, A. B. The Ellipse: An Explication of the Laffer Curve in a Two-Factor Model. In: CANTON, V. A.; KADLEC, C. W.; LAFFER, A. B. **The Financial Analyst's Guide to Fiscal Policy**. Greenwood Press, New York, 1986, p. 1-35.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Reforma tributária no Brasil**: entre o ideal e o possível. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4179>. Acesso em: 24 out. 2018.

LONGO, C.A. A tributação da renda no sistema federativo. In **Reforma Fiscal** – coletânea de estudos técnicos, org. A. Oswaldo Matos Filho. São Paulo: Dorea Books and Art. 1992.

LOPES, Ana Teresa Lima Rosa Lopes. **O contencioso tributário sob a perspectiva corporativa**: estudo das informações publicadas pelas maiores companhias abertas do país. p. 38. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/18226/DISSERTA%C3%87%C3%83OFINAL25.04.17.pdf?sequence=3&isAllowed=y>>. Acesso em: 05 nov. 2018.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Trad. Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima. São Paulo: Cengage learning, 2011.

MILL, Stuart. **Princípios de Economia Política. Com Algumas de suas Aplicações à Filosofia Social**. Volume II. Trad. Luiz João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

MIRRLEES, J. A. **An exploration in the theory of optimum income taxation**. Review of Economics Studies, v. 38, p. 175-208, 1971.

NEUMARK, Fritz. **Princípios de La Imposición**. Obras básicas de hacienda publica. Madri: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, 1974.

NUNES, Cleucio Santos. **Justiça e equidade nas estruturas endógenas e exógena da matriz tributária brasileira**. 2006. Dissertação (Doutorado). Universidade de Brasília. Fortaleza, 2016.

PARETO, Vilfredo. **Manual de Economia política**. Trad. João Guilherme Vargas Neto. São Paulo: Nova Cultura, 1988.

PETERSON, Martin. **An introduction to decision theory**. Cambridge: Cambridge University Press, 2009.

POSNER, Richard. **The economics of justice**. Cambridge: Harvard University Press, 1983.

RAMSEY, F. P. **A contribution to the heory of taxation**. The Economic Journal. London, Macmillian, v. 37 n.1, p. 47-61, mar 1927.

ROSSEAU, Jan Jaques. **Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens**. São Paulo: Abril Cultural, 1984.

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

SIMON, H. A. **Models of bounded rationality**. Cambrige, MA: MIT Press, 1982.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

SMITH, Adam. **A riqueza as Nações**. Trad. Noberto de Paula Lima. Ediouro S.A.: Rio de Janeiro, 2002.

SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL (SINPROFAZ). **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2014**. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2014>> Acesso em: 08/06/2015.

TEODOROVICZ, Jeferson. **Tributação ótima, tributo justo, ciência do direito tributário no Brasil e direito financeiro.** 2015, p. 11. Disponível em: <<http://revistas.unibrasil.com.br/cadernosdireito/index.php/direito/article/view/848>>. Acesso em: 19 out. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

VELASCO, Ignácio Maria Poveda. **Direito, jurisprudência e justiça no pensamento clássico.** Disponível em: <<http://www.periodicos.usp.br/rfdusp/article/download/67697/j70305>>. Acesso em: 24 mai. 2017.

VILLAS-BÔAS, Marco de Aguiar. **A teoria da tributação ótima aplicada ao sistema brasileiro: Parte 1 – “The Wealth of Nations” de Adam Smith..** Disponível em: <<https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/download/3696/2602>>. Acesso em 19 out. 2018.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.