XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU - SC

DIREITO, ECONOMIA E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO SUSTENTÁVEL I

EVERTON DAS NEVES GONÇALVES

ALESSANDRA VANESSA TEIXEIRA

OSVALDO AGRIPINO DE CASTRO JUNIOR

Copyright © 2022 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU – São Paulo
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR – Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade – UNIMAR/FEPODI – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Ceará
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS – Sergipe
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR – São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes – UNB – Distrito Federal
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo
Comunicação:
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB – Paraíba
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC – Santa Catarina
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Prof. Dr. José Barroso Filho – ENAJUM
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Eventos:
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec – Minas Gerais
Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC – Paraná
Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS – Mato Grosso do Sul

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UMICAP – Pernambuco

D597

Direito, economia e desenvolvimento econômico sustentável I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Alessandra Vanessa Teixeira; Everton Das Neves Gonçalves; Osvaldo Agripino de Castro Junior. – Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-632-1
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo, Desenvolvimento, Sustentabilidade e Smart Cities

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito. 3. Economia e desenvolvimento econômico sustentável. XXIX Congresso Nacional do CONPEDI Balneário Camboriu - SC (3: 2022: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU - SC

DIREITO, ECONOMIA E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO SUSTENTÁVEL I

Apresentação

Apresentação XXIX CONPEDI/ Balneário Camboriú, SC; 08/12/2022.

Neste mês de dezembro de 2022 realiza-se o XXIX CONPEDI em Balneário Camboriú, belíssima cidade litorânea de Santa Catarina. Ainda que enfrentando os resquícios do avassalador vírus da COVID-19 e das recentes enchentes que assolaram estradas e áreas residenciais; respiram-se, agora, ares de renovação, até porque, para além dos esforços vacinais e das correntes de solidariedade do povo catarinense, experienciou-se, mais uma vez, a força da democracia brasileira conforme os pleitos realizados neste último quartel de 2022. Entre a vontade de uns e outros, permanece o Brasil vitorioso pelo respeito às suas Instituições e à vontade popular. E, assim, chega-se ao término de 2022 enfatizando-se o pensamento acadêmico, mormente como, aqui, apresentam-se os trabalhos de excelente qualidade inscritos no GT Direito Economia e Desenvolvimento Econômico Sustentável (DEDES1). Nesta edição apresentam-se os artigos que haverão de suprir os repositórios dos anais do Evento CONPEDI e de suas revistas e livros. É a produção acadêmica de vanguarda que contribui sobremaneira com o desenvolvimento do amado Brasil. Os articulistas transitam sobre variados temas de suma importância para a dinamização do necessário desenvolvimento em busca de novos espaços para inclusão social, para a alteridade, para a percepção do outro, na Política, na Economia, na Sociologia e no Direito Pátrio.

Há de se destacar, também o esforço das Universidades Locais como a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e a Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI) para realização do CONPEDI

Convida-se, assim, a todos (as) para que, em meio à apreciação das belas paragens e paisagens de Itajaí, Porto Belo, Bombinhas e Balneário Camboriú, acompanhem-se tão distintos trabalhos acadêmicos que ora se apresentam:

O DIREITO ECONÔMICO TRIBUTÁRIO E A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA: A CONCILIAÇÃO ENTRE EFICIÊNCIA E EQUIDADE, de autoria de Everton Das Neves Gonçalves, Joana Stelzer e João Victor Szpoganicz Junckes; tratando os tributos como potentes estímulos ao comportamento humano sendo capazes de (des) incentivar

determinadas condutas. A pesquisa analisa especial objeto do Direito Econômico Tributário, qual seja, a Teoria da Tributação Ótima e sua possibilidade para conciliar eficiência e equidade, mormente, sob a orientação do Princípio da Eficiência Econômico-Social (PEES).

O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA ECONÔMICO-SOCIAL E A FUNÇÃO ECONÔMICO-REGULATÓRIA DA CONTRATAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL elaborado por Everton Das Neves Gonçalves, Joana Stelzer e Thyago de Pieri Bertoldi,

investigando as principais críticas quanto à utilização da contratação pública como instrumento de política econômica no Brasil e a existência de critério(s) hermenêutico(s) para sua implementação; ainda, segundo o Princípio da Eficiência Econômico-Social (PEES), tão adequado para balizar as políticas públicas horizontais, acessórias ou secundárias promovidas por meio das contratações públicas, minimizando as críticas ao uso da função regulatória das compras públicas.

O DIREITO AO DESENVOLVIMENTO NA PERSPECTIVA DO CAPITALISMO HUMANISTA: UMA ANÁLISE FRENTE AO SISTEMA ECONÔMICO DE RACIONALIDADE NEOLIBERAL escrito por Giana Pante, Alessandra Vanessa Teixeira e Karen Beltrame Becker Fritz, apresentando o estudo do capitalismo a partir dos fundamentos dos direitos humanos, reconhecendo a influência perversa da razão neoliberal como grande desafio, porque não há como negar que o Sistema Capitalista, enquanto fundamento da Ordem Econômica, deixa transparecer a existência de forma válida de desenvolvimento. Avalia os principais pontos que levam o Sistema Capitalista a ser desvirtuado dos fundamentos econômicos e sociais constantes na Carta Política Brasileira, dentro da Teoria do Capitalismo Humanista e do conceito de desenvolvimento, principalmente no que tange ao modo de manifestação dos Direitos Humanos e fundamentais.

O EFEITO DA REVISÃO DA TAXA DE JUROS PELO PODER JUDICIÁRIO GAÚCHO NO MERCADO DE CRÉDITO elaborado por Pedro Alexandre Bergman Zaffari, Karen Beltrame Becker Fritz e Alessandra Vanessa Teixeira destaca que a quantidade de ações revisionais em solo gaúcho passou a números elevados, chegando ao ponto de o Tribunal de Justiça ter Câmaras especializadas no julgamento dessa espécie de demanda. Assim, o artigo analisa as implicações da interferência do Poder Judiciário na limitação da taxa de juros de contratos bancários sob o prisma do Direito Econômico e a potencial chance do aumento das referidas taxas cobradas pelo mercado e o enrijecimento de regras para a concessão de crédito bancário.

RESPONSABILIDADE PENAL DA PESSOA JURÍDICA NA ECONOMIA SUSTENTÁVEL de autoria de Charliane Patrícia Vieira Galdino e Ana Lenira Ribeiro Coutinho Maia que explicam ser a responsabilidade penal das pessoas jurídicas questão polêmica na doutrina criminal destacando a prevalência da Teoria da Realidade, que entende que as pessoas coletivas não só existem legalmente, mas também têm vontade jurídica própria, conforme artigos 173 § 5° e 225 § 3° da Constituição da República Federativa do Brasil.

A CONSTITUIÇÃO DE CONSÓRCIOS APARENTES COMO INSTRUMENTO DE CARTELIZAÇÃO NAS LICITAÇÕES PÚBLICAS: A TÉCNICA DO SCREENING PODE SER ÚTIL PARA SUA DETECÇÃO E DISSUASÃO? escrito por Fabiano Teodoro de Rezende Lara, Pedro Henrique Chadid de Oliveira e Elisa Santos Coelho Sarto, destacando que as práticas anticoncorrenciais nos processos de compras públicas vêm sendo objeto de maior atenção por parte dos Órgãos e Agências de Defesa da Concorrência e combate à corrupção. O artigo tem como objeto a avaliação da eficácia da técnica de screening nas licitações públicas como instrumento de detecção e dissuasão de colusões ilícitas (cartelização) entre concorrentes diretos através de consórcios aparentes, usando a metodologia científica da Teoria dos Jogos.

A CORREÇÃO MONETÁRIA - REFLEXOS NAS RELAÇÕES JURÍDICAS INTERNACIONAIS E O CUSTO DE TRANSAÇÃO de autoria de Fernando Rangel Alvarez dos Santos, Lucas Baffi Ferreira Pinto e Valter da Silva Pinto; investiga os reflexos da correção monetária nas relações jurídicas internacionais, bem como, descreve a trajetória do fenômeno inflacionário e a inserção da correção monetária em outros países.

CONSTITUCIONALISMO, DEVER DE TRIBUTAR E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL elaborado por Claudinei Ferreira Moscardini Chavasco e Heroana Letícia Pereira em que debatem acerca da relação entre o Direito ao Desenvolvimento Sustentável e o Paradigma Constitucional relacionando a Agenda 2030 com a adoção de viés decisório voltado a beneficiar tanto as dimensões Econômicas e sociais como, ambientais. Segue a tese de Casalta Nabais sobre o conceito de Estado Fiscal, sob o enfoque da ideia, da construção de uma sociedade livre, justa e solidária que deve estar associada à opção de custear as necessidades financeiras do Estado por meio de tributos.

LEI DE LIBERDADE ECONÔMICA E O PROTAGONISMO PRINCIPIOLÓGICO: UMA LEI NECESSÁRIA OU APENAS UMA REAFIRMAÇÃO DOS PRECEITOS CONSTITUCIONAIS? elaborado por Fabiane Aparecida Soares Da Silva Lucena e Daniel Firmato de Almeida Gloria; propondo reflexão sobre a Lei nº 13.874/2019, oriunda da

medida provisória nº 881/2019, que instituiu a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica, concluindo que a mesma amplifica preceitos elementares ainda não materializados oportunizando ambiente próspero para o desenvolvimento econômico.

MERCADO DE CAPITAIS DIGITALIZADO E O CONTROLE JUDICIAL escrito por Marcelo Lucca enfatizando que, a partir da Indústria 4.0, o Mercado de capitais tornou-se completamente digitalizado, com aumento da circulação de bens e serviços por meio eletrônico. A digitalização tornou-se processo disruptivo que transformou os mercados de capitais globais onde, fruto da incursão de novas ferramentas tecnológicas e plataformas de negociação, o dinamismo e o volume transacional aumentaram, contribuindo para o seu desenvolvimento e necessitando aprofundamento em suas análises e impactos, tanto no meio econômico como econômico.

OS DESAFIOS DO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO DEPOIS DA EXPANSÃO MUNICIPAL DA DÉCADA DE 1990 E A SUSTENTABILIDADE DAS POLÍTICAS PÚBLICAS LOCAIS escrito por Janaína Rigo Santin e Anna Gabert Nascimento, discutindo o déficit encontrado nas contas municipais, tendo como marco temporal a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a qual elevou o status dos Municípios a Ente Federativo, garantindo, a Estes, competências e receitas próprias. Os autores chamam a atenção para o fato de que, em mais de 30 anos de vigência da Carta Constitucional Pátria, verificam-se situações de insustentabilidade das contas municipais, causadas por um federalismo tributário injusto, decorrente da parca distribuição de recursos para que os Municípios possam fazer frente a todas as atribuições a eles destinadas.

POLÍTICAS PÚBLICAS E O CRESCIMENTO ECONÔMICO DE ESTADO NA PERSPECTIVA DA SOCIEDADE DE RISCO de autoria de João Gabriel Lima Costa que alude ao fato de que o Estado Brasileiro tem alcançado, nos últimos anos, crescentes superávits econômicos, viabilizados, em grande parte, pelas ações de Governo, também denominadas de políticas públicas, que impulsionam a geração de emprego e fomentam efusivamente a iniciativa privada. O autor trabalha a Sociedade de Risco e o rompimento pragmático do Estado tão somente progressista-econômico para a visão consequencialista do capital, na tentativa de prevenir, mitigar ou até mesmo remediar os efeitos da assolação que estas políticas causam no presente e future, identificando os reflexos da atual economia do Brasil a partir da utilização dos recursos naturais, relacionando a modernização reflexiva na ótica da sociedade de risco e avaliando a reflexividade do risco nas políticas públicas de desenvolvimento econômico.

Portanto, como se vê; tratam-se de pesquisas variadas e amplas para, em perspectiva jurídico-econômica, evidenciarem o desenvolvimento como ultima ratio do Direito Econômico a disciplinar a vida dos agentes econômicos. Apraz, pois, convidar a todos e todas para degustarem de leitura técnica de qualidade e para que se divulguem, assim, os necessários estudos de Direito Econômico próprios da qualidade que sempre se vê no selecionado grupo de articulistas do GT DEDES no CONPEDI.

O DIREITO ECONÔMICO TRIBUTÁRIO E A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA: A CONCILIAÇÃO ENTRE EFICIÊNCIA E EQUIDADE

THE TAX ECONOMIC LAW AND THE THEORY OF OPTIMAL TAXATION: RECONCILING EFFICIENCY AND EQUITY

Everton Das Neves Gonçalves [1]
Joana Stelzer [2]
João Victor Szpoganicz Junckes [3]

Resumo

A tributação implica intromissão na autonomia privada; juridicamente chancelada pelo Estado demandando, compulsoriamente, a transferência de riqueza privada para o financiamento da Organização Estatal. Destarte, defende-se que os tributos são potentes estímulos ao comportamento humano, afinal, por conta de seu caráter distorcivo, eles são capazes de (des)incentivar determinadas condutas. Assim, mostra-se imprescindível que, o Estado, para atender seus anseios arrecadatórios, busque compatibilizar os fins distributivos envolvidos na tributação com mínima interferência na tomada de decisão individual. Nesse contexto, valendo-se do método de abordagem dedutivo e da técnica de pesquisa a bibliográfica, a presente pesquisa visa analisar especial objeto do Direito Econômico Tributário, qual seja, a Teoria da Tributação Ótima e sua possibilidade para conciliar eficiência e equidade. Com este propósito, o estudo objetiva verificar que os tributos são distorcivos; afinal, a neutralidade absoluta é utópica; que a busca por Neutralidade Fiscal não deve se distanciar ou inviabilizar a Justiça fiscal; que os estudos acerca das melhores formas de se tributar remontam há muitos Séculos, mas que se trata de tema ainda incipiente no Brasil; e que os postulados construídos ao longo dos anos são primordiais para o desenho do tributo ideal. Demonstrar-se-á, por fim, que o marco-teórico-hermenêutico da Ciência Econômica, em especial do Princípio da Eficiência Econômico-Social (PEES) é promissor para o aperfeiçoamento da Política Econômico-Tributária Brasileira e que seus estudos são essenciais para a busca de um Sistema Econômico-Tributário que respeite, ao mesmo tempo, equidade e eficiência.

Palavras-chave: Direito econômico tributário, Direito econômico e a teoria da tributação ótima, Direito econômico tributário para a neutralidade e justiça fiscal, Análise econômica do direito tributário, Direito econômico tributário e o princípio da eficiência econômico-social (pees)

---

[1] Doutor em Direito Econômico (UFMG/MG); Doctor en Derecho Internacional Económico por la Universidad de Buenos Aires (UBA/Bs. As.); Mestre em Direito (UFSC/SC); Professor Titular do PPGD/UFSC; Coordenador do CEJEGD

[2] Doutora e Mestre em Direito, área de Relações Internacionais (UFSC). Pós Doutora em Direito (USP). Professora Associada III credenciada no Programa de Pós-Graduação em Direito UFSC (PPGD/CCJ/UFSC) Mestrado e Doutorado.

[3] Mestrando em Direito (UFSC) Especialista em Direito Tributário (IBET). Bacharel em Direito (UFSC).

Abstract/Resumen/Résumé

Taxation implicates an intrusion on private autonomy, legally sanctioned by the State demanding compulsorily the transfer of private wealth to the Statal Organization´s financing. Thus, it is argued that taxes are a powerful stimulus to human actions, after all, due to its distorting character, they are able to (dis) encourage certain behaviours. To such a degree, it is imperative that the State, while seeking to fulfil its collecting desires, try to reconcile the distributive purposes involved in taxation with minimal interference in individual decision-making. In this context, using the deductive method of approach and the bibliographic research technique, this article aims to analysis special objective of the Tax Economic Law that´s the Theory of Optimal Taxation and its attempt to reconcile efficiency and equity. For this purpose, the study aims to verify that taxes are distortive, after all, absolute neutrality is utopian; that a search for Fiscal Neutrality should not distance itself from Tax Justice, neither make it unfeasible; that studies about the most efficient tax design goes back many centuries, although it´s still an incipient topic in Brazil; and that the postulates built up over the years are crucial for the design of an ideal tribute. It´s demonstrated, finally, that the framework-theoretic-hermeneutical of Economic Science is promising for the improvement of the Brazilian´s Tax Economical Policy and that its studies are essential in the search for a Tax Economical System that respects, at the same time, equity and efficiency.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Economic tax law, Economic law and the theory of optimal taxation, Economic tax law for neutrality and fiscal justice, Economic analysis of tax law, Economic tax law and the principle of economic-social efficiency (pese)

INTRODUÇÃO

O Direito Econômico Tributário é de suma importância na equação keynesiana da demanda agregada pois, antes mesmo de ser imposição tributaria, especialmente, sobre o consumo e o investimento, será a principal fonte de recursos para custear os gastos governamentais. Em que pese a real necessidade da tributação no Estado de direito, não pode caracterizar expropriação do patrimônio privado. Há que se buscar o nível ótimo para tributar que, não necessariamente implica aumento excessivo de alíquotas (para além do ponto ótimo). É o que se passa a tratar na senda do Direito Econômico tributário, concluindo-se pela aplicabilidade do Princípio da Eficiência Econômico-Social (PEES).

Os tributos representam a principal fonte de receita ordinária derivada dos Estados Democráticos de Direito, sendo fundamentais para o seu sustento e para o financiamento das atividades justificadoras de sua existência, afinal os direitos possuem custos e não podem ser protegidos nem garantidos sem previsão de receitas.

Ocorre que, ainda que essenciais, os tributos implicam em uma das maiores intromissões juridicamente chanceladas na esfera da autonomia privada, representando verdadeiro ato de "espoliação legal", vez que os particulares são constrangidos, a partir de ato de império Estatal, a transferir parcela de sua riqueza privada para o Ente público. Assim sendo, compreensível que a tributação seja potente estímulo ao comportamento e à tomada de decisões dos agentes econômicos, sobretudo considerando que a neutralidade é uma utopia. Por causa dos tributos, claramente existem ponderações a serem feitas, o que pode gerar distorções na economia, diante das alterações das condições de mercado.

E, justamente por conta dos incentivos advindos das normas tributárias que afetam a liberdade de escolha dos indivíduos, é que se defende a utilização do "ferramental" hermenêutico-institucional da Análise Econômica do Direito (AED), tanto em sua vertente positiva, como normativa, para a melhor compreensão do fenômeno fiscal e dos seus custos sociais e individuais. Aliás, a partir das "lentes" da AED se torna possível o estudo acerca dos incentivos que determinada norma tributária gera aos indivíduos e das possíveis consequências que surgem a partir destes estímulos; bem como, apresentam-se viáveis as análises e a apresentação de delineamentos para buscar se atenuar as externalidades negativas advindas das normas.

Destarte, o presente artigo, valendo-se do método dedutivo e da análise bibliográfica, tem por objetivo expor determinadas reflexões acerca da Teoria da Tributação Ótima e de sua importância para auxiliar a construção de um Sistema

Econômico-Tributário mais justo e eficiente. Para tanto, primeiramente, demonstrar-se-á que os tributos são potentes estímulos ao comportamento humano vez que "distorcem" ou modificam a estrutura de preços e afetam a alocação dos recursos. Em um segundo momento, discorrer-se-á acerca de possível conciliação entre a neutralidade e a justiça fiscal. Examinar-se-ão, também, aspectos históricos, pressupostos teóricos e predicados da Teoria da Tributação Ótima.

1 A extrafiscalidade e o caráter distorcivo da tributação

O Estado Democrático de Direito se apresenta como instituição basilar à convivência harmoniosa e ordenada dos homens em sociedade. Entretanto, para cumprir com as funções que lhes são constitucionalmente outorgadas se mostra necessária à coleta de recursos, pois, sem valores para dispender, seu papel "restaria inviabilizado, uma vez que não é possível imaginar uma sociedade organizada sem que existam recursos financeiros para fazer frente aos seus custos" (MORAIS JUNIOR 2018, p. 73).

No mesmo sentido, Holmes e Sustein (2019, p. 5) defendem que o financiamento e o apoio público são fundamentais para a concretização e desenvolvimento das atividades justificadoras da existência estatal, afinal, "os direitos custam dinheiro e não podem ser protegidos nem garantidos sem financiamento e apoio públicos". Tem-se que a receita pública, vital para existência do Estado - pode ser conceituada como a entrada de recursos nos cofres públicos de forma definitiva que, "integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições, ou correspondências no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo" (BALEEIRO, 2012, p. 159).

Referidas receitas são doutrinariamente classificadas em originária ou derivada. A primeira compreende as rendas provenientes da exploração direta e indireta da atividade econômica pelo Ente Estatal, por intermédio dos bens, empresas e indústrias públicas. Noutro viso, as receitas derivadas são aquelas que advém do poder de império do Estado que, se utilizando de sua coação e autoridade, "constrange", o particular a, compulsoriamente, transferir parcela de sua de riqueza privada, como no caso da tributação.

Assim sendo, e considerando ainda, que os tributos representam a principal fonte de receita ordinária das nações modernas (HUGON, p. 15), pode-se afiançar que os tributos representam "o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado (moderno), pagamos por termos a sociedade que temos" (NABBAIS, p. 15).

Sintetizando o pensamento, Brechó (2014, p. 27) sustenta ser necessário que o Estado possua:

> [...] um sistema de finanças públicas para realizar e suportar os dispêndios, em moeda, para sua manutenção e do seu povo. Há algumas possibilidades para arrecadar dinheiro aos cofres públicos: exploração do patrimônio estatal, arrecadação de tributos e mecanismos financeiros, por exemplo. O Estado recebe dinheiro quando explora seu patrimônio produzindo e extraindo bens que são vendidos em troca de moeda. Arrecada tributos quando exige das pessoas que estão sujeitas a seu império a entrega de parte de suas riquezas a ele, Estado. O Poder Público vale-se de mecanismos financeiros, v.g., quando produz a própria moeda, quando toma empréstimos, quando aplica no mercado financeiro ou quando emite títulos. Atualmente, a mais importante fonte de geração de receitas para o Estado é a tributária.

Ocorre que, ainda que indispensáveis para a manutenção da estrutura do Estado, eis que possibilitam à promoção de políticas públicas e a concretização dos ditames constitucionais que justificam sua existência (MORAIS JUNIOR, 2018, p. 45), os tributos são potentes estimuladores para o comportamento dos agentes racionais. Destarte, a instituição de dado tributo irá, indelevelmente, distorcer ou modificar a estrutura de preços e afetar a alocação dos recursos, sobretudo considerando-se que, os mesmos, incentivam o comportamento dos produtores e consumidores, deslocando as Curvas de Oferta e Demanda. Assim explica Seixas (2017, 126):

> [...] a tributação, em razão de sua essencialidade para o financiamento do Estado, é um componente praticamente inescapável que influencia a dinâmica da economia. A consequência disso é que os tributos, em maior ou menor grau, resultarão em efeitos distorcivos sobre a economia, principalmente no que diz respeito à modificação do comportamento dos agentes econômicos.

Assim sendo, tem-se que, apesar de os tributos terem sido constituídos a partir de sua função fiscal/arrecadatória, como instrumento de captação dos recursos necessários ao desempenho das atividades Estatais (COSTA, 2014, p. 19), podem, justamente por conta de sua aptidão de influenciar a tomada de decisão individual diante do seu caráter distorcivo, serem utilizados como política pública voltada para a criação de (des) incentivos à determinadas condutas. É a dita extrafiscalidade da tributação. A propósito, a extrafiscalidade, nos dizeres de Nabais (2012, p. 629) pode ser definida como a utilização de:

> [...] normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão denominadas pelo intuito de actuar diretamente sobre os comportamentos econômicos e sociais dos deus destinatários, desincentivando-os,

> neutralizando-os nos seus efeitos econômicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contém medidas de política econômica e social.

Quer dizer, justamente por conta de seu efeito distorcivo, o Estado pode, por meio da Legislação, tanto gerar incentivos a certas condutas e ações que nem sempre seriam socialmente desejadas, como pode desencorajar condutas que, porventura, poderiam ser benéficas, criando-se obstáculos. Afinal, por conta da racionalidade maximizadora; premissa adotada a partir dos postulados da Análise Econômica do Direito (AEDI), entende-se ser, praticamente, inevitável que os agentes econômicos; sejam pessoas físicas ou jurídicas, procurem evitar ao máximo a tributação, lícita ou ilicitamente, se a mesma lhes implicar (des) utilidades e acarretar custos demasiados.

Assim sendo, é primordial que os agentes Estatais promotores de políticas públicas aprendam a controlar os estímulos provenientes da Legislação. É que, como leciona Carvalho (2018. p, 166):

> Manipular incentivos é tarefa sobremodo complexa e muitas vezes os resultados são nulos ou mesmo opostos ao que o legislador pretendia obter. Ainda assim, ao impor custos ou benefícios por meio da tributação, o Estado pode ter razoáveis chances de alcançar os fins pretendidos, desde que os planejadores de políticas públicas compreendam como os indivíduos reagem a incentivos.

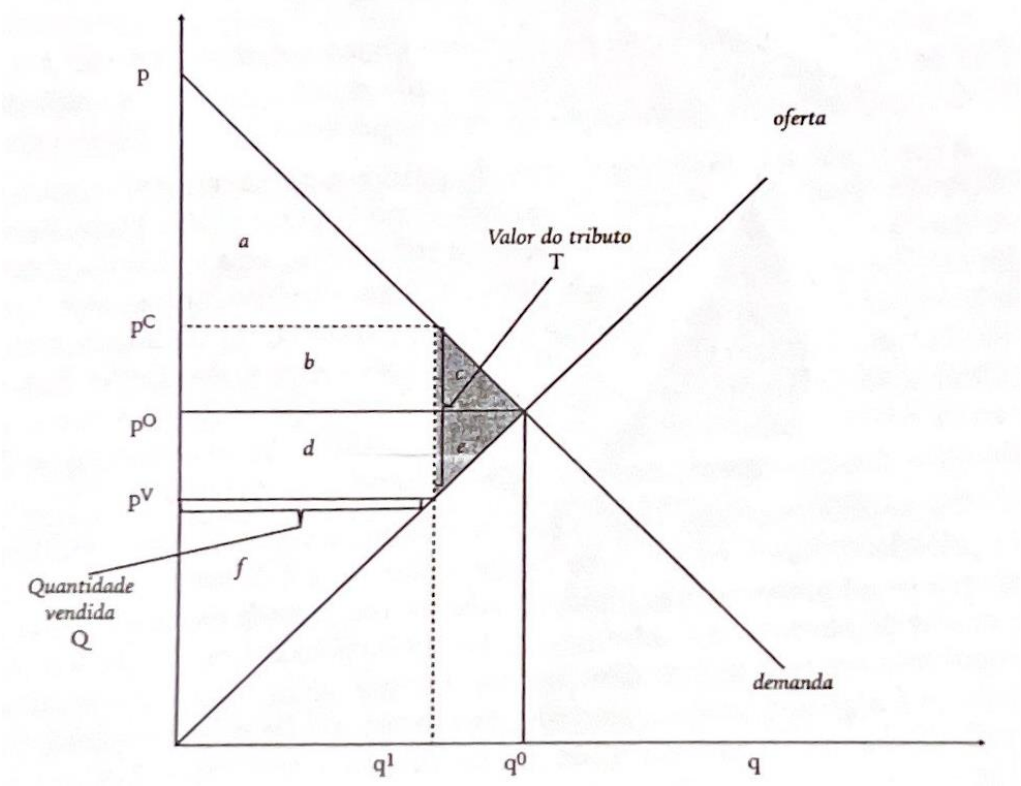
De todo modo, pode-se afirmar que, independentemente dos motivos que ensejaram a imposição da exação tributária e dos fins pretendidos com sua cobrança, os tributos distorcem e interferem no sistema de preços de mercado, sendo percebido pelo contribuinte racional como uma perda de satisfação. “Esse efeito é classificado como uma carga desnecessária — uma carga adicional, o *excess burden*, o peso morto —, que deve ser o quanto possível evitada”. (LAGEMANN, 2004, p. 406).

O peso morto afeta tanto o excedente do consumidor (quantia máxima que estaria disposto a pagar menos o preço que ele realmente paga), quanto o do produtor (a quantia que recebe pelo bem ou serviço em face do seu custo de produção). Afinal, com a imposição tributária é possível perceber segundo Oliveira Júnior (2012, p. 132):

> há uma redução da demanda devido ao aumento dos preços e uma diminuição da oferta, vez que os vendedores decidem ofertar menos com a finalidade de maximizarem os seus lucros. Assim, relações de troca que seriam interessantes para ambos os lados deixam de acontecer, acarretando uma perda líquida para a sociedade denominada de peso morto do imposto.

A fim de ilustrar o fato de que os encargos tributários funcionam como verdadeiros custos, que afetam diretamente as escolhas dos indivíduos, importa tecer breve análise a partir do Gráfico 01 abaixo:

Gráfico 01



Fonte: CARVALHO, Cristiano. Análise Econômica da Tributação. *In*: TIMM (2012, p. 259)

No Gráfico 01 apresentado acima, tem-se na reta vertical (P) o preço do bem ou serviço; enquanto que, na reta horizontal (Q) a quantidade produzida do mesmo bem ou serviço. Considerando-se tratar de mercado em perfeitas condições de competição (concorrência perfeita), o Ponto de Equilíbrio (PE) se dá na intersecção das retas em Q0 e P0.

Antes da tributação, o excedente do consumidor (a quantia que ele estaria disposto a pagar por determinado bem menos o que efetivamente pagaria) é representado pela área entre a Curva de Demanda e o preço, ou seja, a + b + c. Por similitude, o excedente do produtor (a quantia que os produtores recebem pelo seu bem ou serviço, menos os custos), é representado pela área compreendida entre a Curva de Oferta e o preço, que dizer, as partes d + e + f.

Após a tributação, o produtor se vê, muitas vezes, obrigado a repassar seu custo para o preço do bem ou serviço (PC), por não acarretar numa redução visível de sua margem de lucro e por ser a situação mais cômoda e inconveniente num primeiro momento. Tal situação, além de encarecer o bem, causa efetiva diminuição da quantidade demandada e da quantidade produzida - ofertada. Destarte, após a instituição do imposto,

o preço pago pelos consumidores sobe para PC, o preço recebido pelos vendedores cai para PV e a quantidade vendida cai para Q1. Deste modo, tem-se que o excedente do consumidor passa a ser somente a área de A (perde-se B+C), que o excedente do produtor é representado apenas pela área de F (perdendo-se D+E) e que a arrecadação é representada pela área de B+D.

A variação do excedente total (C+E) é o chamado "peso morto", isto é, o custo que a tributação implica para a redução do bem-estar social, da produção e do consumo. Convém ressaltar, contudo, que o Estado poderia optar por uma tributação neutra, de valor fixo, também denominada de *Lump Sum*, que não interferisse nas decisões de mercado nem ocasionasse distorções. Entrementes, estes tributos, ao não considerarem as características pessoais dos contribuintes, colocam ou impõem carga relativa maior sobre os mais pobres, sendo altamente impopulares, de modo que raramente são adotados (MANKIW, WEINZIERL, e YAGAN, 2009, p. 150). Com efeito, referido tributo apresentasse regressivo do ponto de vista social:

> tem por característica ser independente do comportamento do indivíduo, ou seja, a incidência ocorre em determinado montante fixo, sendo irrelevantes as escolhas tomadas pelo sujeito passivo. Todavia, o ponto crucial e problemático reside na determinação do referido montante fixo para cada agente econômico. Os tributos não distorcivos hipoteticamente factíveis precisariam tomar por base um valor per capita, ou certa característica imutável do indivíduo. Todavia, se assim instituídos, seriam regressivos, produzindo efeitos distributivos não almejados. (...) O dever de tributar de forma equitativa somada à impossibilidade de se aferir características como preferências e dotação de recursos de cada indivíduo faz com que a adoção de tributos distorcivos seja inevitável. (FACHINI, 2019)

Assim sendo, considerando que a solução ideal (primeiro ótimo) não se mostra factível de ser adotada por ser utópica (TEODOROVICZ, 2015, p. 16), faz-se mister recorrer à segunda melhor opção possível, qual seja, os tributos distorcivos com o mínimo de prejuízo à economia e com mais ampla margem distributiva (TEODOROVICZ, 2015, p. 15). Sobre o assunto, Seixas (2017, p. 130) expõe que:

> Tendo em vista que um cenário cujos *lump-sum taxes* sejam os únicos a existirem é improvável de ocorrer, bem como diante do fato de que os efeitos distorcivos dos tributos são inevitáveis, do ponto de vista da eficiência econômica e sua relação com a tributação, o melhor arranjo possível sempre será o de segundo melhor. Para tanto, a preocupação do governo em termos de política tributária é modelar o sistema de maneira que se evitem efeitos distorcivos significativos, mantendo níveis ótimos de eficiência sempre que possível.

Acerca da adoção do segundo ótimo, ou do *second best*, convém destacar as lições de Siqueira, Nogueira e Barbosa (2004, p. 175):

> O termo ótimo nessa teoria deve ser entendido como um ótimo de segundo melhor, ou seja, o melhor resultado possível dado que impostos distorcivos devem ser inevitavelmente utilizados em razão da impossibilidade de se recorrer a impostos *lump sum*. Isso significa que a teoria da tributação ótima deve estar inerentemente preocupada com questões de equidade e eficiência, simultaneamente.

Portanto, pode-se asseverar que a Teoria da Tributação Ótima se caracteriza justamente por sua busca pela segunda melhor solução quando da instituição e planejamento de determinado tributo ou de política tributária, tendo sempre como "norte" os Princípios da Eficiência e da Equidade.

2 Neutralidade e justiça fiscal

Deste modo, cediço que incumbe ao Estado implementar política tributária neutra, com o mínimo de efeitos negativos para a sociedade, influenciando minimamente na tomada de decisão dos agentes econômicos, sob pena de se criar e incentivar Sistema Tributário ineficiente. Deve-se, portanto, atender, tanto quanto possível, ao Princípio da Neutralidade Fiscal. Sobre o tema, Caliendo (2009, p. 113) advoga:

> O Princípio da Neutralidade Fiscal estabelece um valor ou fim, qual seja, diminuir legitimamente os efeitos da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, evitando distorções e consequente ineficiências no sistema econômico. A busca de um sistema tributário ótimo, ou seja, que realize as suas funções de financiamento de políticas públicas, promoção dos direitos fundamentais, evitando ao máximo interferências nas decisões econômicas é o grande desiderato do Direito Tributário.

Ocorre, contudo, que, por conta dos ditames previstos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), o Estado também precisa assegurar a defesa e promover os direitos fundamentais dos contribuintes. Deve, portanto, buscar uma justa e isonômica distribuição dos encargos da exação tributária, de modo a promover o bem-estar social de seus cidadãos. Em outros termos, é impossível se aplicar o Princípio da Neutralidade Fiscal sem se levar em consideração outro Princípio de igual envergadura; qual seja, o Princípio da Justiça Fiscal. Acerca dos referidos Princípios, Caliendo (2009, p. 113) manifesta que:

> A justiça fiscal irá tratar da correta relação do cidadão (parte) com a esfera pública (todo), permitindo identificar a correta forma de contribuição que o indivíduo deve realizar à manutenção de uma esfera pública de liberdade e igualdade. O princípio da justiça fiscal volta-se aqui à promoção do sentido público da tributação e de seus valores essenciais. O princípio da neutralidade fiscal volta-se a encontrar a correta correlação entre a tributação e a busca pela prosperidade (eficiência). Trata-se aqui de encontrar a correta relação do contribuinte entendido como agente econômico, e a esfera pública econômica

> (ordem econômica), permitindo identificar em que medida a tributação e insere no contexto econômico e social. O princípio da neutralidade fiscal volta-se aqui à promoção do sentido privado da tributação, como valor essencial.

Assim, é preciso encontrar efetivo ponto de equilíbrio dinâmico entre esses dois Princípios que, em determinadas oportunidades, podem se apresentar como conflitantes. É que a satisfação da Justiça Fiscal poderá, em determinadas oportunidades, implicar soluções ineficientes ao Sistema Econômico, diante da sua intervenção na alocação de riquezas. Além disso, em determinadas ocasiões, ter-se-á que a melhor solução do ponto de vista da eficiência econômica poderá ferir a equidade. E, justamente por conta desse cenário, é que se mostra de extrema relevância o estudo acerca da Teoria da Tributação Ótima, levando em consideração que ela busca a forma mais eficaz ou, mesmo, eficiente de se atender aos anseios arrecadatórios Estatais para sustentar seu custeio e promover o financiamento das políticas públicas, sem deixar de lado a equidade e a justiça, de modo a não apenar, demasiadamente, o contribuinte.

Com efeito, Schoueri (2015, p. 47) assevera que a teoria da tributação ótima visa a criação de estrutura tributária que possibilite ao Estado arrecadar os recursos necessários para o financiamento de suas atividades, ao mesmo passo em que busca alcançar os objetivos distributivos ao menor custo possível, sendo necessário, para tal desiderato, pautar-se na eficiência econômica, na simplicidade administrativa, flexibilidade, responsabilidade, transparência e equidade.

Como descreve Fachini (2019):

> A teoria da tributação ótima estuda a melhor forma de o Estado arrecadar os recursos necessários à consecução de seus fins, impondo custos mínimos à sociedade e considerando aspectos de capacidade contributiva. Ou seja, busca estabelecer a estrutura tributária capaz de atender às exigências de eficiência econômica, bem como de alcançar fins distributivos. Analisa a estrutura tributária a partir de uma perspectiva econômica, sociológica e jurídica, visando encontrar alternativas que possam melhorá-la e conduzi-la à realização de seus objetivos, que se concretizam de forma diferente nos vários Estados.

Advogando no mesmo sentido, Teodorovicz (2015, p. 16) afirma que a tributação ótima visa:

> [...] compreender de que forma seria possível aperfeiçoar aquele específico sistema tributário (sem ignorar suas peculiaridades em relação a outros sistemas) em prol de um sistema mais justo, do ponto de vista econômico e social, mais racional ou eficiente, não inviabilizando, por outro lado, a atividade empresarial nacional (com a mínima distorção possível).

Nessa toada, destaca-se, também, o Princípio da Eficiência Econômico-Social (PEES) cunhado por Gonçalves e Stelzer (2014, p. 273), que prevê a necessidade de

observar o Mínimo Ético Legal (MEL); bem como, de se harmonizar a ação econômica dos agentes, com critérios como a distributividade e justiça social:

> Trata-se da elaboração e aplicação da norma de forma economicamente eficiente, maximizando-se resultados esperados quando da adjudicação de direitos ou da determinação de obrigações, conforme caráter recíproco das ações e interesses, porém, considerando o reflexo social e o custo externo imposto à sociedade presente; ou mesmo, futura, de forma a serem compensados, na totalidade, os prejuízos impostos pelo ganho presente das partes envolvidas. Ainda, tem-se que o PEES considera, no cálculo econométrico, as variáveis de cunho social e temporal que, corretamente valoradas, devem ser internalizadas de forma que a relação de custo e benefício demonstre a realidade das utilidades auferidas quando se sacrificando determinados bens e serviços de outrem; considerado o maior número ou a totalidade dos agentes envolvidos.

Apresenta-se, deste modo, como manifesto o papel que o PEES pode exercer enquanto critério orientador para a análise das normas tributárias, sobretudo considerando que o mesmo demonstra que a busca por eficiência não deve - e nem pode – se distanciar ou inviabilizar a busca por justiça, afinal, são "duas metades" de mesma verdade.

3 Aspectos históricos da Teoria da Tributação Ótima

Afirma-se que os estudos acerca dos possíveis critérios de aprimoramento do Sistema Tributário e das melhores formas de se tributar remontam há muitos séculos, de modo que é imperioso que se delimitem determinados aspectos e pressupostos teóricos referentes à Teoria da Tributação Ótima. Como primeira abordagem, pode-se citar as quatro diretrizes elencadas por Adam Smith (1996, p. 282-284) para a composição e o delineamento de um regime tributário aprimorado:

> 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 de 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 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 carreia para os cofres do Estado [...]

Ainda, outros estudiosos e suas pesquisas refletiram a temática principiológica tributária nos séculos passados, como podem ser citados os trabalhos de Benvenuto Griziotti, Fritz Neumark e John Stuart Mill. Referidos autores, que foram demasiadamente influenciados pelos postulados de Adam Smith (1996), dedicaram boa parte de suas reflexões sobre os princípios e limites da atividade tributária.

Entrementes, apesar de significativos esforços realizados ao longo dos séculos, a grande maioria dos estudos desenvolvidos na área não transcendiam a categorização de princípios gerais sem análise detida sobre problemas específicos atinentes aos sistemas tributários. Isto é, não havia estudos que pudessem, de fato, aprimorar ou reformular o sistema de acordo com esses princípios gerais (TEODOROVICZ, 2015, p. 12).

Aliás, tem-se que o profundo interesse acerca dos estudos econômicos ligados à tributação ótima surgiu justamente num contexto de crise econômica, no qual o Poder Administrativo do Estado buscou superar sua neutralidade e assumir papel intervencionista, utilizando dos tributos enquanto veículos viabilizadores de políticas de promoção do trabalho e do bem-estar social, sobretudo por conta das contribuições de John Maynard Keynes (TEODOROVICZ, 2015, p. 13).

Pode-se afirmar que o trabalho inaugural e percussor sobre tributação ótima foi o artigo publicado por Frank Ramsey, em 1927, denominado *A contribution to the theory of taxation*. Dentre os aspectos mais relevantes da sua pesquisa, convém citar o seu questionamento sobre a possibilidade de elevar as receitas Estatais através de impostos sem que isso distorcesse, em muito, os comportamentos econômicos. O autor, também, expôs em seus estudos, o quão negativa a tributação pode ser para a economia, em razão da sua alta capacidade de redução da Curva de Demanda. Além disso, o referido autor evidenciou a gravidade do "peso-morto" gerado pela tributação, concluindo que os produtos com menor elasticidade de demanda deveriam ter alíquotas maiores (Regra do Inverso da Elasticidade) e que os bens complementares ao lazer devem ser tributados mais "pesadamente" (Regra da Complementaridade do Tempo Livre). Adotando-se as suas conclusões, portanto, verifica-se que os produtos básicos deveriam ser tributados de forma mais severa que os supérfluos.

O tema retomou com força na década de 1970 a partir da publicação da Obra de James Mirrles e de Peter Diamond denominada *An exploration in the Theory of Optimum Income Taxation*, em que, para além de se desenvolverem os postulados de Ramsey, se discorreu sobre a eficiência e equidade na tributação. Quer dizer, questionou-se "qual é o nível de tributação que mais promove o bem-estar geral com o menor nível de perdas pelos efeitos adversos da tributação sobre o estímulo ao trabalho e ao empreendedorismo?*"* (CALIENDO, 2009, p. 278).

Importa, ainda, consignar a contribuição de Posner, que em sua obra *Economic Analysis of Law* (1973) apontou quatro características presentes nos tributos ótimos: possuir base grande de contribuintes, incidir sobre atividades cuja demanda seja

inelástica; não ofender a equidade, nem aumentar a desigualdade; e possuir baixo custo para os administradores (1986, p. 461). Portanto, a partir desses estudos, que são as bases teóricas, outros se seguiram, considerando a necessidade de se reformular os sistemas tributários para aproximar a eficiência da equidade.

4. Contribuições da Academia Brasileira à Teoria da Tributação Ótima

No Brasil, as publicações referentes à Teoria da Tributação Ótima são relativamente recentes e seu volume e fator de impacto estão muito aquém de sua relevância. Com efeito, em pesquisa realizada junto ao Banco de Teses e Dissertações da Capes, Costa e Vieira (2021) encontraram apenas vinte produções sob o descritor "tributação ótima".

Destaca-se que, apesar de a Teoria da Tributação Ótima ainda ser tema incipiente e, como visto, pouco explorado na doutrina Pátria, principalmente, por conta dos motivos históricos que marcam o isolacionismo científico, citam-se as contribuições de Caliendo (2009) e de Carvalho (2018). Este último, inclusive, observando a literatura estrangeira, propôs novo predicado para ser somado aos de Posner (1986): a regulação de um tributo ótimo deve se dar por poucas regras, e que sejam simples e objetivas (CARVALHO, 2018, p. 216).

Acrescente-se que tributar otimamente, implica faze-lo conforme ao PEES (GONÇALVES E STELZER, 2014) propiciando-se a necessária eficiência econômico-social na arrecadação, de forma a estimular o contribuinte a criar, manter e desenvolver a atividade econômica objeto da alíquota tributária; sem contudo, se deixar de observar o limite adequado de tributo que estimule a consecução do fato gerador e o respectivo estímulo ao recolhimento ou pagamento tributário. De outra forma, ainda, pelo excesso da tributação e a não observância da eficiência socialmente inclusiva, observar-se-á a diminuição da produção, da circulação, do consumo e da repartição da riqueza; bem como, o crescimento da sonegação fiscal em virtude de real confisco patrimonial pelo Ente Estatal. Há, pois, que se observar o ponto ótimo de tributação que leve à inclusão social, à responsabilidade fiscal, à observância dos estímulos para a futura arrecadação e, consequentemente, manutenção da máquina Estatal com vistas a operacionalizar a ação do Estado, para as presentes e futuras gerações.

Pela oportuna pertinência, convém tecer análise acerca de todos os predicados do ótimo tributário que se enumera: 4.1 Base Grande de Contribuintes; 4.2 Incidir sobre Produtos de Demanda Inelástica; 4.3 Atender ao Princípio da Isonomia Tributária; 4.4

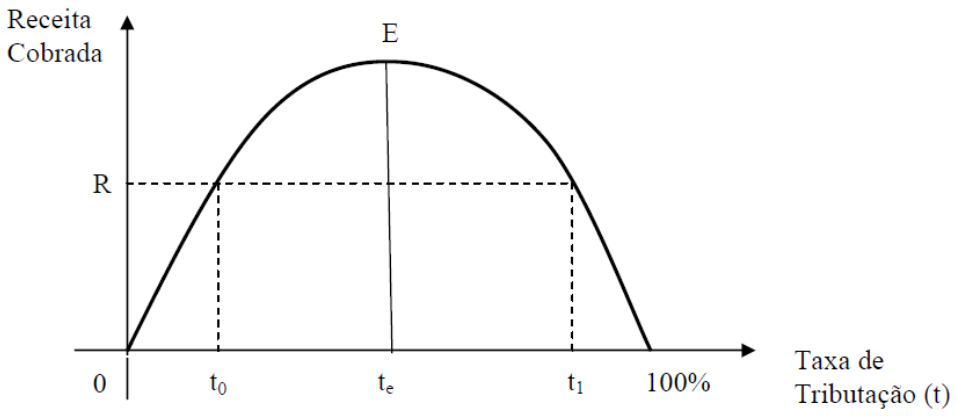
Tributo Regulado por poucas regras, simples e objetivas; e 4.5 Tributo com Baixo Custo Administrativo.

4.1 Base Grande de Contribuintes

Compete destacar, de antemão, que o Legislador, ao formular a Regra-Matriz de Incidência Tributária de determinada espécie tributária, deve elencar as pessoas (físicas ou jurídicas) que irão compor o critério pessoal. Assim sendo, ao se determinar que a exação tributária irá incidir apenas sobre determinados indivíduos, o Estado estará, simultaneamente, desonerando outras classes, redistribuindo; assim, a carga tributária. Destarte, tem-se que este predicado está intimamente relacionado com a possibilidade de se diminuir o peso da tributação sobre os contribuintes; afinal, para se alcançar determinados parâmetros arrecadatórios, o valor cobrado de cada indivíduo tende a ser menor quanto maior for o número de sujeitos da relação tributária incluídos no rateio da carga tributária respectiva. Deste modo, possível constatar que a partir da diminuição do custo individual da tributação, são criados incentivos para a adoção de comportamentos socialmente benéficos, ao mesmo tempo que se desencorajam os comportamentos desprezíveis ou inadequados como é o caso da possível evasão e elusão fiscal. Afinal, por conta do baixo custo de transação tributária, podem ocorrer situações em que o pagamento da exação acarrete opção mais interessante para o contribuinte do que as possíveis tentativas de discussão administrativa e judicial ou; ainda, de tentar-se, de alguma forma, contornar o pagamento tributário. Por outro lado, "quanto maior a exação, maior será o estímulo para que o contribuinte busque evitá-la, consoante as premissas da escolha racional" (CARVALHO, 2018, p. 217). Isso ocorre pelo simples fato de que os contribuintes, por conta da necessidade de maximizar seus interesses, buscarão evitar a exação tributária, seja de forma lícita, tal como ocorre na elisão fiscal ou; ilícita, como pode ser verificada na evasão e na elusão fiscal. (CARVALHO, 2018, p. 237); caso entendam, esses contribuintes, inexistir devida contrapartida "visível" por parte do Estado na promoção direitos constitucionalmente previstos. Afinal, inexistindo benefícios compensadores superiores ao custo dos tributos, os contribuintes podem entender as altas alíquotas como verdadeiro ato de espoliação (BASTIAT, 2010, p. 15) ou de confisco. E, no ponto, como salienta Castilho (2002, p. 37), "confiscatórios são os tributos que absorvem todo o valor da propriedade, aniquilam a empresa, dificultam ou até impedem o exercício pleno da atividade lícita e moral".

Possível inferir, assim, que determinada taxa de tributação, sendo alta, ainda que acompanhada de grande base de contribuintes, não acarretará, obrigatoriamente, em vultosa arrecadação. É que quanto maior a carga tributária incidente sobre os contribuintes, mais provável será sua tentativa de se desvencilharem, por qualquer meio que dispuserem, do seu alcance. Destaca-se, pela pertinência, que tal efeito foi descrito por Arthur Laffer em modelo que ficou conhecido como "Curva de Laffer".

Figura 1: Curva de Laffer



Fonte: CARVALHO (2014, v. 1, 34-50)

Para a referida proposta de entendimento sobre a tributação ótima; tem-se que o ponto ótimo de determinado tributo estará no vértice da parábola (Ponto E); ou seja, na intersecção entre a alíquota e sua arrecadação. Na hipótese de a alíquota estar definida em ponto superior ao ótimo, a arrecadação tende a diminuir diante dos incentivos ao inadimplemento, ao passo de que se ela for inferior, a arrecadação estará aquém do possível.

4.2 Incidir sobre Produtos de Demanda Inelástica

A imposição tributária influencia na tomada de decisão dos agentes racionais, eis que modificam o sistema de preços, alterando o equilíbrio entre as Curvas de Oferta e de Demanda. Ocorre que, em se tratando de bem ou serviço com "demanda inelástica, cuja variação na quantidade demandada é pequena em relação a uma variação no preço praticado" (OLIVEIRA JÚNIOR 2012, p. 206), a tendência é que a repercussão da tributação não seja tão sentida pelo agente econômico. Aliás, consoante elucida Carvalho (2018, p. 217):

> Se o tributo incidir sobre produtos de demanda inelástica, i.e., de baixa sensibilidade dos consumidores à alteração nos preços, não ocorrerá o efeito substituição e, consequentemente, não haverá ineficiência alocativa (peso morto). Isso ocorre porque os consumidores continuarão consumindo aquele bem, mesmo com o tributo incorporado ao preço e, consequentemente, possibilitará que o produtor repasse o tributo ao seu produto sem que isso altere a demanda.

E, aqui, ressalta-se que a elasticidade de determinado bem ou serviço está relacionada com a existência de bens ou serviços substitutos, da sua essencialidade e do seu "peso" no orçamento do agente econômico. Portanto; bens ou serviços inferiores; ou aqueles que tem a demanda diminuída quando a renda do consumidor aumenta; ou de Giffen, em que a demanda aumenta quando o preço aumenta. Costumeiramente, o bem ou serviço de Giffen é considerado inferior quando não se encontram substitutos próximos.

4.3 Atender a isonomia

A instituição da segunda melhor opção possível (*second best choice*) deve sempre buscar interferir o mínimo possível na tomada de decisão dos agentes econômicos (fornecedores, produtores e contribuintes), ao mesmo tempo em que deve atender os critérios de Justiça Tributária, em especial, a isonomia. Destarte, sendo inviável se recorrer a um tributo não-distorcivo (*lump-sum*), defende-se que os tributos devem atender, na medida do possível, a capacidade contributiva, nas suas vertentes objetiva e subjetiva (Carvalho, 2018, p. 218).

A capacidade contributiva objetiva (ou absoluta) está relacionada com a opção do legislador ordinário em elencar os fatos de relevância econômica, de exteriorização de riqueza, que serão tributados. Sobre o tema, Caliendo (2009, p. 290) adverte que:

> Nesse sentido, cabe o legislador escolher determinados fatos signo-presuntivos de riqueza (fatores indicadores de capacidade econômica) que farão incidir a norma jurídico tributária. Não nos interessará aqui a pessoa do contribuinte ou a sua situação individual. O princípio da capacidade contributiva, ao eleger fatos da realidade econômica como os únicos fatos relevantes para fins de dotar o Estado com os recursos necessários à sua atividade, procede a uma limitação fundamental à ação tributante do Estado. Exclui dessa monta todo e qualquer critério extraeconômico para fins de tributação [...]

Noutra senda, a capacidade contributiva subjetiva (ou relativa) apregoa a necessidade de se considerar, dentro do possível, os aspectos e condições pessoais dos contribuintes, em verdadeira personalização do Direito Tributário (CALIENDO, 2009, p. 294). Esta, aliás, é a disposição Constitucional:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º 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. [...] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Em outras palavras, a vertente subjetiva pressupõe que as pessoas colocadas em situações de igualdade não sofram discriminação, ao passo que os desiguais devem receber tratamentos diferenciados, como, por exemplo, através da progressividade de alíquotas, em ordem a se atender a isonomia. Sobre o tema, Nery Junior (1999, p. 42), citando a máxima aristotélica, menciona que "dar tratamento isonômico às partes significa tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida de suas desigualdades".

A Justiça Tributária requer, portanto que o Direito Tributário possa ser aplicado segundo os ditames Constitucionais do art. 145 da CRFB/88 permitindo-se, na medida do possível, a graduação tributária segundo a capacidade econômica do contribuinte.

4.4 Ser regulado por poucas regras, que sejam simples e objetivas

A imposição tributária deve ser clara e objetiva. É sabido que os agentes racionais pautam seus comportamentos a partir dos incentivos das instituições e das normas que regulam as relações em determinada sociedade (TIMM, 2018, p. 159). Assim sendo, ao planejar a realização de um negócio, defende-se que os agentes econômicos devem inserir no seu cálculo econométrico os custos de informação, de compreensão, de barganha e de cumprimento das obrigações nas relações jurídico-tributárias. Sobre o tema, Carvalho (2012, p. 255) menciona:

> Como muitas outras commodities no mundo, a informação também tem custo. Considerando que o sistema jurídico é formado por atos de comunicação que necessitam ser decodificados por seus destinatários, para que possam então cumprir os comandos ali veiculados, é imprescindível que a legislação seja a mais clara e inteligível possível. Quanto mais obscura, complexa e confusa for, mais custo terá o cidadão para compreendê-la e, consequentemente, cumpri-la. (2012, p. 255)

Aliás, importa destacar que os custos de conformidade decorrentes de um Sistema Jurídico complexo, com inúmeras burocracias irracionais e obrigações acessórias

(tais quais as certidões, comprovantes e as regras de escrituração) representam verdadeiro entrave na consecução de negócios, induzem desperdícios, ineficiência alocativa e a informalidade. Além disso, pode-se afirmar que "a panaceia tributária gera um mercado de serviços – jurídicos contábeis e financeiros" (CARALHO, 2018, p. 219). Para além, deve-se levar em conta a segurança jurídica constante do ordenamento, eis que "as constantes alterações legislativas e jurisprudenciais corroboram com o quadro de ineficiência e de insegurança, aumentando os custos de conformidade" (FACHINI, 2019).

Em que pese o afirmado, manifesta-se ser extremamente raro encontrar tributos regulados por normas simples e objetivas, que os contribuintes compreendam facilmente, afinal, como afirma Villas-Bôas (2015), "a simplicidade frente à complexidade das relações, não é fácil de ser alcançada". Ademais, cabe mencionar que as dificuldades terminológicas existentes nas normas, que as colocam em zona cinzenta ou de penumbra, representam enorme obstáculo para a correta aplicação do Direito, representando; assim, mais um custo de transação (OLIVEIRA JÚNIOR, 2012, p. 28).

E, aqui, impende questionar se realmente é do interesse Estatal a existência de Legislação Tributária simples e com alta precisão terminológica; sobretudo, considerando-se que a imprecisão e a ambiguidade das normas permitem adotar a interpretação que mais convenha ao próprio Estado, aumentando as hipóteses de incidência.

4.5 Ter um baixo custo administrativo

Com relação a esse predicado, importa mencionar que um Sistema Tributário complexo igualmente representa custos para a administração, diante dos vultosos gastos envolvidos na administração, arrecadação e fiscalização dos tributos.

Portanto, o Estado deve buscar formas e mecanismos simplificados de arrecadação e de fiscalização, até mesmo para que o montante arrecadado não necessite ser destinado para o custeio da máquina pública e dos órgãos de controle, criando-se círculo vicioso (CARVALHO, 2012, p. 257). Enquanto possíveis soluções para diminuir o custo administrativo da tributação pode-se citar a parafiscalidade, entendida como a delegação dos elementos da capacidade tributária ativa para terceiros, o lançamento por homologação, a adoção da figura do responsável tributário, a retenção da renda na fonte, dentre outros.

Considerações Finais

Os tributos são necessários para a manutenção e financiamento do Estado Democrático de Direito que se defende como fundamental para a vida em convívio socialmente-eficiente.

Ocorre que, embora fundamentais para a vida em sociedade, os tributos interferem no comportamento das pessoas, incentivando determinadas condutas e desencorajando outras, diante dos potentes estímulos que fornecem. Assim sendo, o Legislador, ao instituir determinados tributos, deve considerar as eventuais distorções econômicas por eles causadas; bem como, a distribuição da riqueza advinda da imposição tributária na sociedade. Ademais, deve ponderar se referidos tributos atendem à eficiência e à neutralidade fiscal (evitando-se que a tributação se torne elemento fundamental na tomada de decisão do agente); bem como, se a respectiva imposição tributária promove justa e isonômica distribuição dos encargos e dos valores arrecadados.

Defende-se, pois, dessa forma, o objeto de estudo da Teoria da Tributação Ótima; ainda, segundo os ditames do PEES e predicados que se mostram essenciais para a estruturação de saudável Sistema Tributário, sobretudo considerando que, a partir de suas premissas, é possível se sobrepujar a análise jurídica e se utilizar as contribuições da Teoria Microeconômica e dos elementos da Sociologia e da Psicologia, de modo a possibilitar efetiva análise racional dos problemas inerentes à Legislação Tributária. Quer dizer, a Teoria da tributação Ótima, ainda que incipiente em Solo Pátrio, se apresenta como "ferramenta" poderosa e promissora para o aperfeiçoamento da Estrutura Tributária, sobretudo por conta de sua abordagem interdisciplinar.

Como corolário, se, num primeiro viso, vislumbra-se utópica a busca por tributação que atenda aos ditames da equidade e da eficiência; a Teoria da Tributação Ótima, mormente sobre a perspectiva do PEES, demonstra que a conjugação daqueles ditames Constitucionais não só é possível, mas necessária, afinal, são elementos complementares, duas metades da mesma verdade. A eficiência econômico-social pode levar à conquista de equidade pela inclusão tributária que leve em conta o Princípio do Tributo Ótimo que, não caracterizando real espólio do patrimônio do sujeito de direito tributário, ainda o estimule a produzir, repartir, circular e consumir riqueza Pátria gerando bem estar, equidade eficiência e justiça social.

Referências

BALEEIRO, Aliomar**. Uma introdução à Ciência das Finanças**. 18 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BASTIAT, Frédéric. **A Lei.** São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2010.

BRECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário: Teoria Geral e Constitucional**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica.** – Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARVALHO, Cristiano. Análise Econômica da Tributação. *In*: TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direito e Economia no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2012

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

CARVALHO, Cristiano. **A Tributação Estratégica. Introdução à Teoria dos Jogos no Direito Tributário. Direito Tributário Atual.** São Paulo: Elsevier, 2014, v. 1, 34-50. Disponível em: http://works.bepress.com/cristiano_carvalho/31/ Acesso em: 02 de outubro de 2022.

COSTA, C. F. de C. E; VIEIRA, J. de C. Teoria da Tributação Ótima: Contribuições para a Realidade Brasileira. *In* **Revista de Administração Contemporânea**, v. 25, n. 2, p. e190238, 15 set. 2020.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.p, 19.

DIAMOND, Peter A.; MIRRLEES, James A. An Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules. *In* **The American Economic Review**, v. 61, n. 3, Part 1, p. 261-278, jun. 1971.

FACHINI, Laura Stefenon. Eficiência e equidade: uma análise do Direito Tributário brasileiro na perspectiva da tributação ótima. *In* **Revista Pensamento Jurídico**. São Paulo, v. 13, n. 2, jul/dez. 2019.

GONÇALVES, Everton das Neves. Princípio da Eficiência Econômico-Social no Direito Brasileiro: a tomada de decisão normativo-judicial. *In* **Revista Sequência**. UFSC, Florianópolis, SC, Brasil, v. 35, n. 68, 2014.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. 1 Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2019.

HUGON, Paul. **O imposto: teoria moderna e principais sistemas**. 2 ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1951.

LAGEMANN, Eugênio. Tributação ótima. *In* **Ensaios FEE**. Porto Alegre, v. 25, n. 2, p. 403-426, out. 2004.

MANKIW, N. Gregory; WEINZIERL, Matthew; YAGAN, Danny. *Optimal Taxation in Theory and Practice*. *In* **Journal of Economic Perspectives**, v. 23, n. 4, p. 147–174, 2009.

MORAIS JUNIOR, Victor Hugo Cabral de. **Fundamentos para uma tributação ideal.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Disponível em: <https://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>. Acesso em: 02 de out. 2022.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012.

OLIVEIRA, Paulo Fernando de Lima. Direito Tributário e análise econômica do Direito. Entre a legalidade e a eficiência. *In* **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 4029, 13 jul. 2014. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/28740&gt>. Acesso em: 24/05/2022.

OLIVEIRA JUNIOR, Raimundo Frutuoso de. **A Análise econômica do direito e o uso da curva de Laffer na efetivação do direito fundamental à vedação do confisco tributário**. 1. Ed. Curitiba: CRV, 2012.

POSNER, Richard A. **Economic Analysis of Law**. 3. ed. New York: Aspen Publishers, 1986.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do Direito: uma investigação crítica.** Tese de doutorado submetida à Universidade Federal de Pernambuco, 2017. Disponível em: < https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/34469>.Acesso em: 02 de outubro de 2022.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. NOGUEIRA, José Ricardo. BARBOSA, Ana Luiza de Holanda. Teoria da tributação ótima. *In* Ciro Biderman e Paulo Avarte. (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil.** São Paulo: Campus, 2005.

TEODOROVICZ, Jeferson. Tributação Ótima, Tributo Justo, Ciência do Direito Tributário no Brasil e Direito Financeiro. *In* **Cadernos da Escola de Direito**, Paraná, v. 2, n. 23, p.8-25, dez 2015.

TIMM, Luciano Benetti. **Artigos e ensaios de Direito e Economia.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Teoria do Tributo Ótimo. *In* **Revista de Direito Tributário Atual.** São Paulo, v. 3, n. 34, p. 275-302, 2015.