

Submetido em: 09/04/2019

Aprovado em: 31/07/2019

EFICIÊNCIA E EQUIDADE: UMA ANÁLISE DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO NA PERSPECTIVA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA

LAURA STEFENON FACHINI¹

SUMÁRIO: *INTRODUÇÃO. 2. TRIBUTAÇÃO: SUA NECESSIDADE E SEUS EFEITOS DISTORCIVOS. 3. TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA. 3.1 Pressupostos teóricos: equidade e eficiência. 3.2 Estrutura tributária ótima. 4. ESTRUTURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E DIRETRIZES CONSTITUCIONAIS. 4.1 Causas de iniquidade. 4.2 Causas de ineficiência. 4.3 Alternativas possíveis. CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.*

RESUMO: A tributação é necessária para financiar a organização política em coletividade. Entretanto, sua implementação pode provocar efeitos distorcivos na economia e pode alterar a distribuição de riqueza na sociedade. Assim, é preciso que o Estado implemente a melhor forma de tributar, capaz de arrecadar os recursos necessários para seu financiamento, impondo custos mínimos à sociedade e realizando fins distributivos. O delineamento dessa estrutura de tributação é objeto de estudo da teoria econômica denominada tributação ótima. Considerando que essa teoria em muito pode contribuir para a construção de um direito tributário ótimo, o presente trabalho buscará compreender suas premissas e, a partir dela, realizar uma análise da atual estrutura tributária brasileira. Valendo-se do método dedutivo e de pesquisa doutrinária e legislativa, verificar-se-á que a conformação tributária existente não é apta a realizar as diretrizes constitucionais e os valores de equidade e eficiência, sendo necessário alterações a fim de se atingir a tributação ótima.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário. Tributação ótima. Eficiência econômica. Equidade. Estrutura tributária ótima para o Brasil.

EFFICIENCY AND EQUITY: AN ANALYSIS OF BRAZILIAN TAX LAW IN THE PERSPECTIVE OF OPTIMUM TAXATION

¹ Mestranda em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS. Graduada em Direito pela UFRGS. E-mail: laura_fachini@hotmail.com

ABSTRACT: Taxation is necessary to finance the political organization in community. However, its implementation may result in distorting effects on the economy and can change the distribution of wealth in society. Thus, it is necessary that the state implements the best form of taxation, capable of levying the necessary resources for its financing, imposing minimum costs on society and performing distributive purposes. The design of this structure of taxation is object of study of the economic theory denominated optimal taxation. Considering that this theory can greatly contribute to the construction of an optimal tax law, the present paper will seek to understand its premises and, from this, to carry out an analysis of the current Brazilian tax structure. Following deductive method and doctrinal and legislative research, this work will verified that the existing tax configuration is not able to carry out the constitutional guidelines and the values of equity and efficiency, and it requires changes in order to achieve optimal taxation.

KEYWORDS: Tax Law. Optimal Taxation. Economic efficiency. Equity. Optimal tax structure for Brazil.

INTRODUÇÃO

Os tributos são consequência natural da organização política em coletividade. Para que o Estado possa alcançar os objetivos a ele atribuídos, é necessário dotá-lo de recursos, que advém, em sua maior parte, da tributação. Contudo, ao instituir determinado tributo, o ente político precisa estar atento a seus efeitos na economia e na distribuição de riqueza. Isso porque os tributos podem alterar as condições de mercado, criando incentivos a certas condutas e, ao contrário, desencorajando outras. As distorções provocadas pela tributação alteram as escolhas dos agentes e afetam a eficiência da economia. A determinação das bases de incidência e o regramento do tributo também interferem na realização da justiça fiscal e social, na medida em que podem privilegiar a realização de fins distributivos ou não.

A estrutura tributária ótima em cada país é aquela capaz de atender às exigências da eficiência econômica e da equidade, respeitando as particularidades e valores existentes naquela sociedade. O estudo da tributação ótima iniciou-se ainda no início do século passado, na Inglaterra, entretanto, sua análise é recente no Brasil, e ainda incipiente o seu uso em escritos jurídicos. Contudo, sua observância é de suma importância, podendo trazer enormes contribuições ao direito tributário brasileiro. A teoria da tributação ótima permite uma análise racional da estrutura tributária atual, verificando se ela atende aos requisitos de equidade e eficiência e, em caso negativo, quais são as medidas que podem ser adotadas para melhorá-la.

Ou seja, fornece meios que possibilitam a verificação e a correção de distorções provocadas na economia, bem como a aferição da efetividade da realização de fins distributivos.

Valendo-se do método dedutivo e de análise legislativa e bibliográfica, este trabalho buscará examinar a estrutura tributária brasileira a partir da perspectiva da tributação ótima. Em um primeiro momento, serão analisados a necessidade de tributos em uma organização política coletiva e os efeitos da tributação na economia. Após, explora-se a teoria da tributação ótima, seus pressupostos, formulações e conclusões. Por fim, observa-se a estrutura tributária existente no Brasil, apontando as razões pelas quais a atual conformação não realiza nem a eficiência, nem a equidade. Sugerem-se possíveis alterações que, se implementadas, poderiam dar concretude aos valores de uma tributação ótima e aos preceitos estabelecidos na Constituição.

2 TRIBUTAÇÃO: SUA NECESSIDADE E SEUS EFEITOS DISTORCIVOS

Para suprir a própria necessidade de associação, os homens criaram o Estado, ente que permite a organização da vida política e social. Ao Estado foram estabelecidas inúmeras atribuições e certos fins a serem atingidos. Para desempenhar suas funções, necessário dotar o ente estatal de recursos financeiros, que são obtidos por meio da tributação. Dessa forma, os tributos constituem-se em aportes financeiros indispensáveis, a fim de que o Estado realize seus objetivos e promova o bem comum². Em Estados Democráticos e Sociais como o Brasil, a tributação torna-se ainda mais relevante, visto que, além de possuírem a atribuição de assegurar as liberdades individuais, os Estados têm a obrigação de realizar prestações positivas.

O pagamento de tributos é fundamental para garantir a existência do Estado e da sociedade³. Sem tais recursos, não seria possível desenvolver uma estrutura estatal capaz de atingir os fins a ela atribuídos, muito menos de efetivar os direitos fundamentais dos cidadãos.

² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 13. No mesmo sentido: “A tributação, em Estados democráticos e sociais, é instrumento da sociedade para a consecução dos seus próprios objetivos.” PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 21.

³ GIANNETTI, Leonardo Varella. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito), Faculdade Mineira de Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011, p. 52.

Os tributos são o preço pago para financiar a organização da vida em coletividade, que é responsável por viabilizar a própria estrutura econômica moderna e os direitos de propriedade⁴.

Os tributos assumiram papel tão relevante que passaram a ser considerados como dever fundamental do cidadão: “o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal”⁵. A tributação, assim entendida, é mandatória para a organização política em Estado, sendo inevitável que o ente político imponha encargos fiscais a seus cidadãos. Entretanto, é preciso que o Estado observe alguns parâmetros na tributação, na medida em que esta pode ser responsável pela alteração na disposição de preços, modificando as condições de mercado e, por consequência, a eficiência econômica, bem como pode promover ou prejudicar uma melhor distribuição de renda.

Do ponto de vista econômico, os encargos fiscais funcionam como custos, que afetam diretamente as escolhas dos indivíduos⁶. Justamente por isso, a forma com que o Estado obtém os recursos necessários para alcançar seus fins deve ser aquela que interfira, em menor medida, na eficiência econômica. Contudo, o Estado Social também precisa assegurar a distribuição justa da riqueza e o bem-estar social de seus cidadãos⁷, embora as imposições da eficiência econômica determinem que a tributação produza efeitos mínimos no mercado. Assim, é preciso encontrar um ponto de equilíbrio entre esses dois aspectos.

O ser humano busca utilizar os recursos escassos da forma que melhor atenda seus interesses, de acordo com as condições e estímulos existentes no meio em que vive⁸. Ao instituir um tributo, o Estado pode alterar as condições referentes às trocas econômicas, impulsionando determinado comportamento ou, ao contrário, desencorajando-o. Um tributo sobre determinado bem, por exemplo, eleva seu preço de aquisição, diminuindo a demanda. A tributação sobre a renda influencia na escolha referente ao trabalho. As obrigações tributárias cujo cumprimento

⁴ “But the modern economy in which we earn our salaries, own our homes, bank accounts, retirement savings, and personal possessions, and in which we can use our resources to consume or invest, would be impossible without the framework provided by government supported by taxes.” MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The Myth of Ownership: Taxes and Justice**. Nova York, Oxford, 2002, p. 8.

⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 679.

⁶ CÉSAR, Marcelo Vieira De Sousa. A análise econômica do direito tributário e os custos de conformidade tributária. **Revista dos Tribunais Nordeste**, v. 3/2014, p. 157 – 166, jan./fev. 2014.

⁷ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 17-18

⁸ PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. **Direito, economia e mercados**. São Paulo: Editora Campus, 2005, p. 18.

seja necessário para iniciar um negócio também interferem na disposição dos particulares⁹. A esses tributos que modificam o comportamento dos agentes econômicos, dá-se o nome de distorcivos. Os tributos distorcivos produzem uma conjuntura de menor eficiência econômica e de diminuição de bem-estar social, quando comparados a encargos não distorcivos¹⁰.

O Estado poderia optar por uma tributação não distorciva, chamada de *lump-sum*. Tal tributação 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 almejados¹¹. Para uma tributação não distorciva equitativa, o Estado poderia considerar a dotação de recursos, as habilidades naturais e as preferências de cada agente econômico. Entretanto, tais informações permanecem em âmbito privado e são de difícil ou, até, impossível aferição pelo poder público, o que torna esta tributação inactível¹². O Estado vê-se obrigado a considerar outras variáveis para servirem de bases imponíveis, tais como renda e circulação de riqueza, cuja visibilidade é facilitada. 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 inevitável¹³.

Ressalvado o tributo do tipo *lump-sum*, todos os demais tributos geram efeitos distorcivos, na medida em que alteram o comportamento e as decisões relativamente a bens

⁹ NASCIMENTO, Fábio Severiano do. Algumas contribuições teóricas da Análise Econômica do Direito no estudo da tributação. **Revista de Direito da Cidade**, v. .03, n. 01, p. 232-260, fev. 2011.

¹⁰ SIQUEIRA, Rosane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. Teoria da Tributação Ótima. In: ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro. (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio De Janeiro: Elsevier, p. 173-187, 2004, p. 173.

¹¹ SIQUEIRA, Rosane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. Teoria da Tributação Ótima. In: ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro. (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio De Janeiro: Elsevier, p. 173-187, 2004, p. 173-174.

¹² “The necessity for any form of taxation other than a uniform lump-sum tax arises from the fact that individuals have differing characteristics (endowments or tastes). If we could observe all relevant characteristics costlessly and perfectly, we should be able to achieve a first-best solution. However, in practice we have to make use of surrogate characteristics, which are related systematically to the characteristics on which we would like to differentiate individuals, but which are not perfectly correlated and which are, to some extent, under the control of the individual.” STIGLITZ, Joseph E.; ATKINSON, Anthony Barnes. The design of tax structure: direct versus indirect taxation. **Journal of Public Economics**, n. 6, p. 55-75. 1976, p. 74.

¹³ BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. **Teoria da Tributação Ótima sobre o Consumo**. 1999. Dissertação (Mestrado em Economia), Escola de Administração de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1999.

consumidos, investimentos, ocupação e entretenimento do indivíduo e das empresas¹⁴. Considerando-se a impraticabilidade de tributos *lump-sum*, necessário que a estrutura tributária seja capaz de atender tanto aos anseios da eficiência econômica, interferindo o mínimo possível no mercado, quanto às imposições de equidade.

3 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA

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 distributivos¹⁵. 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 objetivos¹⁶, que se concretizam de forma diferente nos vários Estados.

3.1 Pressupostos teóricos: equidade e eficiência

A teoria da tributação ótima, sucintamente, analisa o *trade-off* entre dois valores: equidade e eficiência. Diz-se que um sistema tributário é eficiente quando ele é apto a reduzir as distorções provocadas pela tributação na economia¹⁷, impactando de forma mínima a alocação de recursos¹⁸. A eficiência é obtida quando a utilização dos recursos existentes ocorre de tal forma que haja maximização dos resultados obtidos, satisfação dos indivíduos e redução

¹⁴ DAMICO, Andréa Bastos. **Distorções de impostos em uma pequena economia aberta: uma análise para o caso brasileiro**. 2008. Dissertação (Mestrado em Economia), Escola de Economia de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2008, p. 3.

¹⁵ SIQUEIRA, Rosane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. Teoria da Tributação Ótima. In: ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro. (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio De Janeiro: Elsevier, p. 173-187, 2004, p. 174.

¹⁶ TEODOROVICZ, Jeferson. Tributação ótima, tributo justo, ciência do direito tributário no Brasil e direito financeiro. **Cad. Esc. Dir. Rel. Int.(Unibrasil)**, v. 2, n. 23, p. 8-25, jul./dez. 2015, p. 11.

¹⁷ PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha; SILVEIRA; Fernando Gaiger. Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar? In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018, p. 96.

¹⁸ BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. **Teoria da Tributação Ótima sobre o Consumo**. 1999. Dissertação (Mestrado em Economia), Escola de Administração de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1999.

de perdas¹⁹. Nesse sentido, a eficiência é avaliada pelos economistas sob dois aspectos: a eficiência de Pareto e eficiência de Kaldor-Hicks. A eficiência de Pareto é descrita pela doutrina econômica como a situação na qual “os recursos de uma economia estão dispostos de tal maneira que nenhuma reordenação diferente possa melhorar a situação de qualquer agente econômico sem que haja, pelo menos, a piora de um dos demais”²⁰. Tal situação é muito difícil de ser atingida, visto que mudanças na alocação de recursos normalmente geram vantagens para alguns em detrimento de outros. Assim, o conceito de eficiência Global, ou Kaldor-Hicks supre essa dificuldade, na medida em que permite a compensação entre beneficiados e prejudicados. Na eficiência Kaldor-Hicks, uma alteração social pode ser eficiente ainda que minimize a satisfação de certa parcela de indivíduos. Entretanto, esses prejudicados precisam ser compensados pelo incremento de satisfação de outra parcela de indivíduos²¹. Ou seja, analisa-se a riqueza total que a transformação econômica gerou, considerando-a eficiente quando representar um aumento em relação à situação anterior²². Como, na prática, a eficiência de Pareto pressupõe tributos *lump-sum*, que são praticamente impossíveis de implementação fática, a teoria da tributação ótima concentra-se na chamada teoria do *second best*, a qual permite ao Estado impor certos tributos distorcivos quando estes tiverem por finalidade a proteção de situações importantes na economia²³.

A equidade está relacionada a fins redistributivos, à justiça fiscal e à justiça social. Diz respeito a uma justa alocação de recursos economicamente valiosos. A noção de eficiência de Pareto não englobou fins distributivos. Justamente por isso, a equidade, de certa forma, foi deixada de lado pela economia do bem-estar²⁴. A eficiência e a equidade são classicamente concebidas como valores contrapostos, na medida em que, para alcançar fins redistributivos,

¹⁹ NASCIMENTO, Fábio Severiano do. Algumas contribuições teóricas da Análise Econômica do Direito no estudo da tributação. **Revista de Direito da Cidade**, v. 03, n. 01, p. 232-260. Fev. 2011.

²⁰ TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. Análise econômica do direito tributário - distinção da interpretação econômica a ponderações introdutórias quanto à sua definição e aplicações. **Revista Tributária das Américas**, v. 7/2013, p. 453 – 488, jan./jun. 2013. Outra definição explicativa: “Um critério útil para comparar os resultados de diferentes instituições econômicas é um conceito conhecido como eficiência de Pareto ou eficiência econômica. Começaremos pela seguinte definição: se pudermos encontrar uma forma de melhorar a situação de uma pessoa sem piorar a de nenhuma outra, teremos uma melhoria de Pareto. Se uma alocação permite uma melhoria de Pareto, diz-se que ela é ineficiente no sentido de Pareto; se a alocação não permitir nenhuma melhoria de Pareto, então ela é eficiente no sentido de Pareto.” VARIAN, Hal R. **Microeconomia: uma abordagem moderna**. [livro eletrônico]. Tradução de Regina Célia Simille de Macedo. 9. Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.

²¹ NEUBERGER, Daniele; MARIN, Solange Regina. Algumas contribuições de Amartya Sen aos conceitos de “eficiência” e “equidade”. **IV Seminário de Ciências Sociais Aplicadas**, v. 4, n. 4. 2014

²² TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. Análise econômica do direito tributário - distinção da interpretação econômica a ponderações introdutórias quanto à sua definição e aplicações. **Revista Tributária das Américas**, v. 7/2013, p. 453 – 488, jan./jun. 2013.

²³ BARBOSA, Ana Luíza Neves de Holanda. **Teoria da Tributação Ótima sobre o Consumo**. 1999. Dissertação (Mestrado em Economia), Escola de Administração de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1999.

²⁴ NEUBERGER, Daniele; MARIN, Solange Regina. Algumas contribuições de Amartya Sen aos conceitos de “eficiência” e “equidade”. **IV Seminário de Ciências Sociais Aplicadas**, v. 4, n. 4. 2014.

geralmente se utilizam tributos distorcivos, os quais, como regra, implicam menor eficiência econômica²⁵. É difícil atender a ambos os objetivos simultaneamente. Por exemplo, um imposto sobre a renda, para que seja compatível com fins distributivos, deverá ser progressivo, de forma a impor ônus maior àqueles mais favorecido economicamente. Entretanto, a progressividade pode gerar desestímulo ao trabalho, provocando perda de eficiência²⁶. Assim, a eficiência pode colidir com a equidade, sendo necessário escolher o ponto de equilíbrio entre esses valores²⁷.

Ultimamente, tem recebido destaque posição distinta, que toma os valores eficácia e equidade como não necessariamente antagônicos ou excludentes. O *trade-off* entre eles não seria mandatário e poderia haver, inclusive, uma relação positiva entre referidos preceitos, considerando certas estruturas de tributação²⁸. A partir de tais considerações, há um remodelamento do objeto de estudos da teoria da tributação ótima: deve-se buscar o sistema fiscal que melhor atenta a ambos os valores, isto é, que seja capaz de suprir o governo com os recursos necessários, realizando fins distributivo e interferindo, na menor proporção possível, na eficiência econômica. O Direito tem papel essencial para modulação da eficiência e da equidade nas sociedades, haja vista ser por meio das leis e de sua aplicação que referidos valores são ponderados e concretizados²⁹. É para uma estrutura de tributação ótima que o Direito Tributário deve voltar sua atenção.

3.2 Estrutura tributária ótima

O estudo acerca de uma estrutura tributária ótima teve suas bases lançadas por Frank Ramsey, em artigo intitulado “*A Contribution to the Theory of Taxation*”, publicado em 1927. Em seu estudo, o economista deu enfoque apenas à tributação sobre vendas, partindo da premissa de que a totalidade da receita obtida pelo Estado seria proveniente exclusivamente desse tipo de tributo. Além disso, pressupôs uma economia com um único consumidor, ou seja,

²⁵ SIQUEIRA, Rosane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. Teoria da Tributação Ótima. In: ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro. (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio De Janeiro: Elsevier, p. 173-187, 2004, p. 175.

²⁶ BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. **Teoria da Tributação Ótima sobre o Consumo**. 1999. Dissertação (Mestrado em Economia), Escola de Administração de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1999.

²⁷ SAMUELSON, Paul A.; SCOTT, Anthony. **Economics: an introductory analysis**. 2 ed. Toronto: McGraw-Hill, 1968, p. 622.

²⁸ COUTINHO, Diogo R. Entre eficiência e equidade: a universalização das telecomunicações em países em desenvolvimento. **Revista Direito GV**, v. 1. n. 2, p. 137 – 160, jun./dez. 2005, p. 143.

²⁹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 77.

considerou que todos os agentes possuíam as mesmas preferências e hábitos (indivíduos idênticos)³⁰. Haja vista tal pressuposição, não deu atenção aos fins distributivos³¹.

Ramsey defendeu que, para não comprometer a eficiência econômica, a tributação deveria incidir, de forma mais incisiva, sobre aqueles bens cuja demanda fosse menos elástica, isto é, cuja variação de preço afetasse minimamente a quantidade demandada do bem³². Na mesma linha de raciocínio, o economista asseverou que, existindo qualquer bem cuja demanda fosse inelástica, toda a receita de que o Estado precisa deveria advir da tributação sobre aquele bem, na medida em que a tributação daquela mercadoria nunca reduziria a utilidade total³³. Entretanto, os bens que possuem demandas menos elásticas normalmente são aqueles bens de maior necessidade, como alimentos e medicamentos. Dessa forma, adotando-se a Regra de Ramsey, referidos bens deveriam ser tributados com alíquota superior à dos bens supérfluos, cuja demanda possui maior elasticidade. Uma estrutura tributária assim disposta seria altamente regressiva, visto que os menos favorecidos economicamente, que precisam utilizar boa parte de sua renda para adquirir bens de necessidade, teriam uma parcela maior de seus rendimentos comprometida com tributos, se comparados aos detentores de maiores riquezas. Estes, por auferirem maiores rendimentos, teriam um percentual ínfimo de suas receitas comprometido com a tributação sobre bens de necessidade. A Regra de Ramsey, por não considerar as diferenças existentes entre os consumidores, realiza apenas o critério da eficiência, desatentando à equidade³⁴. A despeito disso, Ramsey revelou-se importante por dar início ao estudo sobre tributação ótima, bem como por ter demonstrado que a eficiência tributária é melhor atingida por uma série de pequenas distorções do que por uma única grande distorção, ou seja, vários tributos revelam-se melhores que um imposto único³⁵.

Outro marco no desenvolvimento da tributação ótima foram os estudos publicados pelos economistas Peter Diamond e James Mirrlees, em 1971. Os autores consideraram uma

³⁰ LAGEMANN, Eugênio. Tributação ótima. **Ensaio FEE**. Porto Alegre: v. 25, n. 2, p. 403-426, out. 2004, p. 409.

³¹ BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. **Teoria da Tributação Ótima sobre o Consumo**. 1999. Dissertação (Mestrado em Economia), Escola de Administração de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1999.

³² “As before we see that of two commodities that should be taxed most which has the least elasticity of demand, but that if the supply of labour is absolutely inelastic all the commodities should be taxed equally.” RAMSEY, Frank P. A Contribution to the Theory of Taxation. **The Economic Journal**, v. 37, n. 145, p. 47-61, mar. 1927, p. 58.

³³ RAMSEY, Frank P. A Contribution to the Theory of Taxation. **The Economic Journal**, v. 37, n. 145, p. 47-61, mar. 1927, p. 56-57.

³⁴ BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. **Teoria da Tributação Ótima sobre o Consumo**. 1999. Dissertação (Mestrado em Economia), Escola de Administração de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1999.

³⁵ STIGLITZ, Joseph. **In Praise of Frank Ramsey's Contribution to the Theory of Taxation**. Cambridge: National Bureau of Economic Research, 2014. Disponível em: <<http://www.nber.org/papers/w20530.pdf>>. Acesso em: ago. 2018.

economia com diferentes consumidores e inseriram preocupações redistributivas em seus estudos. Defenderam que, se determinado bem fosse adquirido predominantemente por famílias mais ricas, a mercadoria deveria ser tributada de forma mais gravosa, porque isso aumenta o bem-estar total³⁶. Ou seja, a estrutura de alíquotas deveria ser diferenciada para os diferentes bens. Haveria apenas duas situações em que a estrutura ótima conteria alíquotas proporcionais. Seriam casos nos quais a economia assumisse a forma de economia de consumidor único. O primeiro seria quando a utilidade marginal da renda fosse igual para todos. O segundo caso se daria quando todos os consumidores exigissem bens nas mesmas proporções, tornando impossível a redistribuição por meio da tributação de mercadorias³⁷. Entretanto, as duas hipóteses referidas raramente são satisfeitas.

No modelo de Diamond e Mirrlees, a elasticidade da demanda ainda influencia a fixação da alíquota incidente sobre determinado bem, como concebido no modelo de Ramsey. Entretanto, a concretização dos fins distributivos impõe que sejam tributados de forma mais gravosa aqueles bens consumidos pelos agentes com rendas mais altas. Assim, faz-se necessária uma ponderação entre eficiência e fins distributivos, a fim de determinar qual valor irá sobressair³⁸. Essas modificações em relação ao modelo de Ramsey foram introduzidas em razão da maior preocupação social com a questão da equidade³⁹.

Mirrlees não se limitou ao estudo da tributação ótima sobre o consumo. Também analisou qual seria a estrutura tributária ótima para o imposto sobre a renda. Em seu artigo “*An exploration in the theory of optimal income taxation*”, o economista argumenta que o imposto ótimo sobre a renda seria aproximadamente linear, sendo desejável uma estrutura com imposto de renda negativo para aqueles com menores rendas. Ou seja, os mais pobres receberiam valores do Estado, ao invés de pagar. Também defendeu a insuficiência do imposto de renda para

³⁶ It should be noticed that, although each household's social marginal utility of income is unaffected by taxation, it is desirable to have taxation in general. If households with relatively low social marginal utility of income predominate among the purchasers of a commodity, that commodity should be relatively highly taxed. Although such taxation does nothing to bring social marginal utilities of income closer together, it does increase total welfare.” DIAMOND, Peter A.; MIRRLEES, James A. Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules. **The American Economic Review**, v. 61, n. 3, Part 1, p. 261-278, jun. 1971, p. 267.

³⁷ DIAMOND, Peter A.; MIRRLEES, James A. Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules. **The American Economic Review**, v. 61, n. 3, Part 1, p. 261-278, jun. 1971, p. 267.

³⁸ LAGEMANN, Eugênio. Tributação ótima. **Ensaios FEE**. Porto Alegre: v. 25, n. 2, p. 403-426, out. 2004.

³⁹ BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. **Teoria da Tributação Ótima sobre o Consumo**. 1999. Dissertação (Mestrado em Economia), Escola de Administração de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1999.

reduzir desigualdades, apontando a necessidade de medidas complementares⁴⁰. A estrutura ótima proposta por Mirrlees considera fins redistributivos e tem aversão à desigualdade⁴¹.

Mais recentemente, vários autores têm chamado atenção para a necessidade de concretizar a equidade de uma forma mais efetiva e de limitar a concentração de renda para se ter uma tributação ótima. No livro “O capital no século XXI”, Piketty relata e analisa a dinâmica do capital do precedente século e defende a possibilidade de utilização do imposto progressivo como forma mais ou menos liberal de se diminuir as discrepâncias econômicas, na medida em que preserva a livre concorrência e a propriedade privada: “o imposto progressivo exprime de certa forma um compromisso ideal entre justiça social e liberdade individual”⁴². Outros autores enxergam a progressividade como um princípio da tributação ótima que não se refere apenas aos impostos sobre renda, herança e capital, mas ao sistema tributário como um todo. Para estes, seria necessário que a soma da totalidade de tributos incidentes sobre a população resultasse em uma estrutura progressiva⁴³. O tema é controverso.

Pode-se concluir que há consenso quanto à necessidade de implementação de diferentes tipos de tributos para se atingir uma estrutura tributária ótima, não restringindo a imposição fiscal a um único imposto. As hipóteses que preveem um único imposto ótimo sobre a renda ou um único imposto ótimo sobre consumo não se mostram condizentes com a realidade⁴⁴. A interação entre diferentes tipos de e tributos é importante para alcançar eficiência e equidade⁴⁵. Contudo, a preponderância de um ou de outro valor, ou a consecução de ambos, dependerá da forma como é organizado o sistema tributário em cada Estado. Após as breves considerações acerca do estudo da tributação ótima, passa-se a analisar a estrutura tributária brasileira,

⁴⁰ “I conclude, for the present, that: (1) An approximately linear income-tax schedule, with all the administrative advantages it would bring, is desirable (unless the supply of highly skilled labour is much more inelastic than our utility function assumed); and in particular (optimal!) negative income-tax proposals are strongly supported. (2) The income-tax is a much less effective tool for reducing inequalities than has often been thought; and therefore. (3) It would be good to devise taxes complementary to the income-tax, designed to avoid the difficulties that tax is faced with. MIRRLEES, James A. An exploration in the theory of optimal income taxation. **Review of Economic Studies**. v. 38, n. 2, p. 175-208. Apr. 1971, p. 208.

⁴¹ LAGEMANN, Eugênio. Tributação ótima. **Ensaio FEE**. Porto Alegre: v. 25, n. 2, p. 403-426, out. 2004, p. 416.

⁴² PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI** [livro eletrônico]. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

⁴³ VILLAS-BÓAS, Marcos de Aguiar. A teoria da tributação ótima aplicada ao sistema brasileiro: Parte 5 – Da progressividade à educação na construção de uma sociedade melhor por meio da tributação. **Revista Direito UNIFACS – Debate Virtual**. Salvador: n. 185, nov. 2015.

⁴⁴ LAGEMANN, Eugênio. Tributação ótima. **Ensaio FEE**. Porto Alegre: v. 25, n. 2, p. 403-426, out. 2004, p. 414.

⁴⁵ STIGLITZ, Joseph E.; ATKINSON, Anthony Barnes. The design of tax structure: direct versus indirect taxation. **Journal of Public Economics**, n. 6, p. 55-75. 1976, p. 74.

verificando qual a ponderação de valores que ela deve privilegiar, bem como se ela é capaz de atende aos requisitos da eficiência e da equidade.

4 Estrutura tributária brasileira e diretrizes constitucionais

Uma estrutura ótima de tributação deve realizar a eficiência econômica e a equidade. A medida de concretização de cada um desses valores observará as particularidades existentes em cada sociedade e os valores a serem perseguidos como fins do Estado⁴⁶. A estrutura tributária ótima no direito brasileiro não pode ser qualquer estrutura. Precisa respeitar as diretrizes estabelecidas na Constituição. Deve preservar a eficiência econômica, gerando o mínimo de distorções no mercado, na medida em que a livre iniciativa e a livre concorrência foram erigidas a fundamento e princípio da ordem econômica, respectivamente (art. 170, *caput* e IV, da CRFB/88). Outra diretriz que indica o objetivo de alcançar menores distorções na economia é a previsão de não cumulatividade para certos impostos e contribuições (art. 153, § 3º, II, art. 154, I, art. 155, § 2º, I e art. 195, § 12, da CRFB/88). Contudo, a estrutura tributária ótima também precisa atender a fins distributivos mínimos.

Em relação à tributação incidente sobre a venda de bens, a Constituição brasileira consagrou a seletividade pela essencialidade do produto (arts. 153, § 3º, I e 155, § 2º, III, da CRFB/88), ou seja, bens de primeira necessidade deverão ser tributados com alíquotas menores quando comparados a bens supérfluos. Vê-se certa preocupação do constituinte com a realização da equidade na tributação, mesmo que os postulados de eficiência econômica determinem o contrário (tributar-se-ia mais os bens com demandas menos elásticas que, normalmente, correspondem aos bens mais essenciais).

Outro aspecto a ser considerado como balizador da eficiência é o princípio da capacidade contributiva, consagrado pela Constituição no art. 145, § 1º. Preceitua que “cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica”⁴⁷. Deste princípio, retira-se a consequência de que o sistema tributário deve ser

⁴⁶ TEODOROVICZ, Jeferson. Tributação ótima, tributo justo, ciência do direito tributário no Brasil e direito financeiro. **Cad. Esc. Dir. Rel. Int. (Unibrasil)**, v. 2, n. 23, p. 8-25, jul./dez. 2015, p. 16.

⁴⁷ ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 36-47, p. 38.

progressivo ou proporcional. Para alguns juristas brasileiros, a progressividade é decorrência necessária do princípio da capacidade contributiva. Ela seria a única maneira de realizar a personalização dos impostos e de atender ao princípio referido⁴⁸. Para outros, a progressividade é compatível com a capacidade contributiva, mas não seria uma exigência desta⁴⁹, podendo haver alíquotas proporcionais. Entretanto, o que a doutrina sustenta de forma praticamente unânime é que o legislador não pode graduar a alíquota em sentido inversamente proporcional ao aumento de riqueza presumível⁵⁰. Assim, haveria uma vedação à tributação regressiva no direito brasileiro, tendo em vista o princípio da capacidade contributiva. Essas são as principais balizas constitucionais para a estruturação de um sistema tributário ótimo.

Atualmente, a carga tributária bruta (CTB) existente no Brasil é de aproximadamente 33% do produto interno produto (PIB), sendo que, em 2016, atingiu 32,38% do PIB⁵¹. Desde a promulgação da Constituição de 1988, a carga tributária bruta avançou aproximadamente dez pontos percentuais do PIB, saindo de um patamar próximo a 23% para quase 33%. O aumento mais expressivo ocorreu no período entre 1988-2005. A partir de então, os valores oscilaram em torno da porcentagem atualmente observada⁵². Embora seja uma carga tributária elevada, ainda está abaixo da média em relação à carga tributária total dos países que compõe a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Entretanto, algumas características peculiares ao sistema tributário brasileiro, que dizem respeito à forma como é disciplinado o tributo e à escolha das bases de incidência, fazem com que a receita advinda da carga tributária total esteja muito distante de uma forma ótima de tributação, desrespeitando, inclusive, os preceitos constitucionais. A prevalência de tributos indiretos⁵³ juntamente à baixa progressividade da tributação da renda, a não tributação de dividendos e a não instituição do imposto sobre grandes fortunas são algumas das causas que obstam a equidade. A complexa e numerosa legislação sobre o tema, os custos de conformidade e a cumulatividade de impostos

⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1165. O mesmo sentido: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 97.

⁴⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 35.

⁵⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 535.

⁵¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil: 2016 - Análise por Tributo e Bases de Incidência**. Brasília, 2017, p. 1.

⁵² ORAIR, Rodrigo Octávio. **Desonerações em alta com rigidez da carga tributária: o que explica o paradoxo do decênio 2005-2014?** Rio de Janeiro: Ipea, 2015, p. 8.

⁵³ Sobre a classificação de tributos em diretos e indiretos, adota-se a posição de Mota: “Denota-se, assim, que apesar de a classificação dos tributos em diretos e indiretos não ser uma classificação eminentemente jurídica, possui um importante propósito de tornar claras as distorções existentes no sistema tributário considerado, de modo que deve continuar a ser utilizada diante da necessária interdisciplinaridade exigida nos dias atuais.” MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Tributação indireta e análise econômica (e interdisciplinar) do direito. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol. 108/2013, p. 151 – 175. Jan./Fev. 2013.

são algumas das causas de ineficiência⁵⁴. Ambas serão melhor analisadas nos tópicos subsequentes.

4.1 Causas de iniquidade

As causas de iniquidade são decorrentes, em grande medida, da forma como a carga tributária total é distribuída nas diferentes bases de incidência. Em 2015, dentre os 32,1% do PIB que corresponderam à carga tributária bruta total, 6,47% foram provenientes da tributação sobre a renda, ao passo que 15,35% provieram da tributação sobre bens e serviços⁵⁵. Ao fazer uma análise comparativa, verifica-se que os países da OCDE tributam a renda de forma mais gravosa que o Brasil (média de 11,8% do PIB). Já a base de incidência bens e serviços recebe tributação mais branda (média 11,4% do PIB)⁵⁶. Os tributos sobre bens e serviços, ou tributos incidentes sobre o consumo, por atingirem indistintamente todos os consumidores, possuem efeitos regressivos⁵⁷, visto que o valor do tributo representará uma porcentagem maior dos rendimentos à medida que diminua a riqueza do adquirente do bem. Já a tributação sobre a renda, considerando-se a capacidade contributiva, terá efeito proporcional ou progressivo.

A preferência por tributos indiretos, incidentes sobre o consumo, remonta ao período colonial, uma vez que não exigiam grande esforço de arrecadação por parte do Fisco⁵⁸. Outra enorme vantagem de tais tributos é sua “invisibilidade”. Por estarem incluídos no preço final de bens e serviços, muitas vezes sem expressa menção à sua existência, é difícil que o consumidor perceba o que e quanto está pagando⁵⁹. O indivíduo atribui a responsabilidade pela

⁵⁴ PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha; SILVEIRA; Fernando Gaiger. Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar? In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018, p. 96.

⁵⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil: 2016 - Análise por Tributo e Bases de Incidência**. Brasília, 2017, p. 6.

⁵⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil: 2016 - Análise por Tributo e Bases de Incidência**. Brasília, 2017, p. 12.

⁵⁷ SANTOS, Cláudio Hamilton dos. Um Panorama das Finanças Públicas Brasileiras de 1995 a 2009. In: CASTRO, Jorge Abraão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos. (Org.). **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009**. Brasília: Ipea, 2010, p. 19-66, p. 39.

⁵⁸ MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Tributação indireta e análise econômica (e interdisciplinar) do direito. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 108/2013, p. 151 – 175, jan./fev. 2013.

⁵⁹ SANTOS, Cláudio Hamilton dos. Um Panorama das Finanças Públicas Brasileiras de 1995 a 2009. In: CASTRO, Jorge Abraão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos. (Org.). **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009**. Brasília: Ipea, 2010, p. 39-40.

diminuição de sua renda ou de seu patrimônio à satisfação de suas próprias necessidades, não à tributação exigida pelo Estado. É o que Puviani chamava de “ilusão fiscal”⁶⁰.

Ainda que observada a seletividade prevista na Constituição, a tributação incidente sobre bens e serviços é altamente regressiva, não respeitando a equidade. Uma análise realizada pelo IPEA⁶¹ a partir de dados coletados pelo IBGE na Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) 1995-1996 revela que, à época, as famílias que recebiam até dois salários-mínimos tinham 27% de sua renda comprometida com tributos indiretos, ao passo que as famílias mais ricas (com renda maior que trinta salários) destinavam apenas 7% de sua renda a esse tipo de tributo. Percebe-se que os tributos indiretos já eram significativamente regressivos e se tornaram ainda mais com o decorrer do tempo. Outro estudo realizado após a Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) 2002-2003 revelou tanto um aumento na carga tributária total, quanto na regressividade. As famílias mais pobres passaram a ter 45,8% de sua renda onerada pela tributação indireta. Já as famílias mais favorecidas economicamente tinham apenas 16,4% de seus rendimentos onerados⁶². Vê-se que a preferência por tributos incidentes sobre bens e serviços gera injustiças e não privilegia fins redistributivos. A situação poderia ser reequilibrada caso o imposto sobre a renda assumisse forma progressiva capaz de fazer frente à regressividade da tributação indireta. Entretanto, não é o que ocorre.

O imposto sobre a renda foi inicialmente instituído com alíquotas médias, mas com base ampla, abrangendo rendimentos do trabalho e do capital. A alíquota foi sendo gradativamente majorada, chegando a 65% em 1964. Embora durante a Ditadura Militar tenha havido redução da alíquota, o imposto permanecia bastante progressivo, na medida em que contava com doze faixas de tributação e base ampla. Entretanto, em 1988, houve uma brusca redução das alíquotas, bem como do número de faixas de tributação, limitando substancialmente a

⁶⁰ “Un occultamento di ricchezza requisita è ottenuto anche allorché certe parti del reddito o del patrimonio effettivamente assorbite dalle contribuzioni assumono la falsa apparenza d'impieghi per la soddisfazione dei bisogni privati. Qui non è già un occultamento dipendente da un perdere quasi la conoscenza delle proprie ricchezze; ma un occultamento dipendente da un'erronea conoscenza del modo d'impiego delle medesime. Il contribuente conosce benissimo le diminuzioni che subisce il suo reddito o il suo patrimonio; ma egli le stacca erroneamente dalla massa delle contribuzioni del paese e le riattacca invece al costo delle sue soddisfazioni private. Il fenomeno avviene tutte le volte che il cittadino paga a sua insaputa nel prezzo dei prodotti acquistati certe contribuzioni” (PUVIANI, Amilcare. **Teoria della illusione finanziaria** (1903). Milano: ISEDI, 1976, p. 63).

⁶¹ VIANNA, Salvador Werneck; MAGALHÃES, Luís Carlos G.; SILVEIRA, Fernando Gaiger; TOMICH, Frederico Andrade. **Carga Tributária Direta e Indireta sobre as Unidades Familiares no Brasil: Avaliação de sua Incidência nas Grandes Regiões Urbanas em 1996**. Brasília: IPEA, 2000. O estudo considerou os seguintes impostos: IR, INSS, IPTU, IPVA, ICMS, IPI, PIS e COFINS, que, tomados em conjunto, representam mais que 79% da carga fiscal bruta em 1996.

⁶² ZOCKUN, Maria Helena (coord.). **Simplificando o Brasil: propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado**. Texto para Discussão n. 3, São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, 2007, p. 19.

progressividade do imposto⁶³. O estudo acima referido, realizado com base na Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) 1995-1996 revelou a baixa progressividade existente na tributação sobre a renda. Nos agregados familiares que recebia até dois salários mínimos, 2% de sua renda estava comprometida com tributos diretos. Já nas famílias mais ricas, esse percentual aumentava, mas muito pouco, sendo de apenas 11%⁶⁴. O estudo que tomou por referência os dados coletados na Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) 2002-2003 apontou uma redução ainda maior na progressividade: enquanto nas famílias mais pobres o percentual onerado com tributos diretos aumentou para 3,1%, nas famílias economicamente mais favorecidas, o percentual foi reduzido para 9,9%⁶⁵.

A baixíssima progressividade dos tributos diretos somada à preponderância de tributação sobre bens e serviços (tributos indiretos e regressivos) faz com que a carga tributária total incidente sobre cada extrato de renda apresente uma estrutura altamente regressiva. Embora progressivos, os tributos diretos não conseguem equilibrar a imensa regressividade dos tributos indiretos, resultando em um sistema injusto, que não observa a equidade, nem a capacidade contributiva. A carga tributária total incidente sobre as famílias mais pobres era superior a 28% em 1995-1996. Já as famílias mais ricas destinavam apenas cerca de 18% de sua renda para cumprir as obrigações tributárias⁶⁶. Em 2003, o quadro tornou-se ainda pior: cerca de 49% da renda das famílias menos favorecidas economicamente passou a ser exigida pelo estado a título de tributos. Nas famílias mais ricas, o percentual também aumentou, mas não ultrapassou 26% dos rendimentos⁶⁷.

Essa estrutura regressiva também decorre das bases de incidência dos tributos diretos, que correspondem, majoritariamente, aos rendimentos do trabalho⁶⁸. Já os rendimentos

⁶³ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Rio de Janeiro, IPEA, 2016, p. 10-11.

⁶⁴ VIANNA, Salvador Werneck; MAGALHÃES, Luís Carlos G.; SILVEIRA, Fernando Gaiger; TOMICH, Frederico Andrade. **Carga Tributária Direta e Indireta sobre as Unidades Familiares no Brasil**: Avaliação de sua Incidência nas Grandes Regiões Urbanas em 1996. Brasília: IPEA, 2000, p. 48.

⁶⁵ ZOCKUN, Maria Helena (coord.). **Simplificando o Brasil**: propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado. Texto para Discussão n. 3, São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, 2007, p. 19.

⁶⁶ VIANNA, Salvador Werneck; MAGALHÃES, Luís Carlos G.; SILVEIRA, Fernando Gaiger; TOMICH, Frederico Andrade. **Carga Tributária Direta e Indireta sobre as Unidades Familiares no Brasil**: Avaliação de sua Incidência nas Grandes Regiões Urbanas em 1996. Brasília: IPEA, 2000, p. 51.

⁶⁷ ZOCKUN, Maria Helena (coord.). **Simplificando o Brasil**: propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado. Texto para Discussão n. 3, São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, 2007, p. 19.

⁶⁸ MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Tributação indireta e análise econômica (e interdisciplinar) do direito. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 108/2013, p. 151 – 175, jan./fev. 2013.

provenientes do capital, além de possuírem alíquotas que diminuem com o tempo⁶⁹, são tributados brandamente: os dividendos são isentos de imposto de renda de pessoa física (IRPF) e os lucros da pessoa jurídica são subtaxados em razão da possibilidade de dedução de uma despesa “fictícia” denominada juros sobre o capital próprio (JSCP)⁷⁰. As duas medidas citadas foram adotadas em 1995, sob a influência do pensamento neoliberal, segundo o qual, para atingir eficiência econômica, a política tributária deveria abster-se de introduzir distorções, evitando, para tanto, a realização de fins distributivos⁷¹. Subjacente às medidas adotadas, estava a “teoria do bolo”, afirmando que a equidade seria realizada a partir do desenvolvimento econômico e do aumento do PIB⁷². A fim de atrair investimentos, o governo brasileiro isentou os dividendos e possibilitou a dedução dos juros sobre o capital próprio do lucro tributável da pessoa jurídica, representando enorme privilégio à parcela da população mais favorecida economicamente, que, via de regra, é quem recebe tais remunerações. Essas medidas representam um acréscimo de 21% ao valor recebido por cada acionista⁷³ e contribuem para a regressividade do sistema como um todo.

O Brasil é um dos poucos países que isentou os dividendos. Nos países que compõe a OCDE, a média de tributação desses rendimentos foi de 43,1% em 2015⁷⁴. No Brasil, a tributação final do lucro da empresa, se esta não deduzir juros sobre o capital próprio, pode chegar a, no máximo, 34%. Contudo, nas empresas de médio e pequeno porte, a tributação é ainda menor, em razão dos regimes simplificados, ficando próxima a 10% do faturamento⁷⁵. A despeito da desenfreada concessão de benefícios fiscais e exonerações aos rendimentos do capital, não há nenhum estudo empírico que comprove que tais medidas foram exitosas em

⁶⁹ “[...] há seletividade em favor dos mais ricos, na legislação do IRPF, uma vez que enquanto sobre a renda do trabalho ocorre a incidência de alíquotas progressivas nos rendimentos sujeitos à tributação (de 7,5% a 27,5%), sobre os rendimentos de capital a incidência das alíquotas tem comportamento regressivo no tempo (inicia-se com 22,5% e decresce até 15%), e os rendimentos provenientes de lucros e dividendos são totalmente isentos” PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha; SILVEIRA; Fernando Gaiger. *Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar?* In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018, p. 102.

⁷⁰ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. As reformas tributárias no plano internacional: a marcha da insensatez. In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018, p. 54.

⁷¹ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Rio de Janeiro, IPEA, 2016, p. 7-8.

⁷² MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Tributação indireta e análise econômica (e interdisciplinar) do direito. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol. 108/2013, p. 151 – 175. Jan./Fev. 2013.

⁷³ PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha; SILVEIRA; Fernando Gaiger. *Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar?* In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018, p. 103.

⁷⁴ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Rio de Janeiro, IPEA, 2016, p. 15.

⁷⁵ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Rio de Janeiro, IPEA, 2016, p. 13.

relação a atrair investimentos e capitais para o país. Ao contrário, o que se viu foi uma estagnação dos investimentos na década posterior à implementação das referidas exonerações⁷⁶.

Por fim, também cabe mencionar a falta de regulamentação do imposto sobre grandes fortunas. No Brasil, tributa-se apenas o fluxo de rendimentos e não a cristalização desses valores. Já se passaram trinta anos da promulgação da Constituição, entretanto, o imposto nela previsto como uma medida essencial para fazer frente à concentração de renda e à desigualdade social ainda não foi instituído⁷⁷.

4.2 Causas de ineficiência

A complexa legislação tributária existente, aos altos custos de conformidade e a cumulatividade de incidência geram ineficiência econômica e favorecem a sonegação fiscal. A complexa e numerosa legislação tributária é evidente. Um estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) revelou que, desde a promulgação da Constituição, em 1988, até 2016, foram editadas mais de 363 mil normas em matéria tributária⁷⁸. Acrescente-se que a complexidade também se dá pelo fato de existirem 27 legislações diferentes, visto que cada um dos estados detém competência para disciplinar o mais importante dos impostos incidentes sobre o consumo, o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS)⁷⁹). Somam-se a isso os diferentes valores assumidos pelas alíquotas de impostos como ICMS e IPI, e os diversos benefícios concedidos a determinados setores produtivos ou a certos bens.

A numerosa e complexa legislação aumenta os custos de conformidade, ou seja, majora o gasto com recursos necessários para que as obrigações tributárias sejam cumpridas. Para além do valor do tributo, o contribuinte terá gastos para preencher declarações de forma adequada,

⁷⁶ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Rio de Janeiro, IPEA, 2016, p. 14-15.

⁷⁷ CALIXTRE, André. A desconhecida desigualdade patrimonial e a urgência da regulamentação do imposto sobre grandes fortunas. In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018, p. 495.

⁷⁸ AMARAL, Gilberto Luiz do *et al.* (Coord.) **Quantidade de normas editadas no Brasil: 28 anos da Constituição Federal de 1988**. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), 2016.

⁷⁹ PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha; SILVEIRA; Fernando Gaiger. Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar? In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018, p. 97.

apurar o montante a ser recolhido, prestar informações ao fisco, atentar às alterações legislativas e jurisprudenciais, contratar profissionais para realizar essas funções e para atuar em processos na esfera administrativa ou judicial⁸⁰. Os custos de conformidade podem ser: custos monetários, custos temporais e custos psicológicos, todos representando entraves à performance econômica⁸¹. Em relação aos custos temporais, uma pesquisa realizada pelo Banco Mundial apontou que o Brasil é o país no qual as empresas dispendem mais tempo para cumprir as obrigações tributárias acessórias. São 2.600 horas anuais para uma empresa de porte médio; mais que o dobro do tempo necessário no país que ficou como segundo colocado⁸².

As constantes alterações legislativas e jurisprudenciais corroboram o quadro de ineficiência e de insegurança, aumentando os custos de conformidade. Um agente econômico racional irá ponderar cautelosamente as vantagens e desvantagens entre organizar um negócio de modo formal, ou permanecer na informalidade⁸³, considerando, dentre outros critérios, os custos e a insegurança existentes⁸⁴. Pode-se afirmar que as exigências postas pela estrutura tributária vigente contribuem para o desenvolvimento de uma economia informal e para práticas de concorrência desleal, como a sonegação⁸⁵.

A informalidade e a sonegação produzem um efeito duplamente perverso: além de beneficiarem quem delas se vale, prejudicam o contribuinte honesto, que arcará com o ônus da elevação das alíquotas do tributo, tendo em vista o não pagamento dos encargos por parte do negócio informal ou do sonegador. Ademais, toda a sociedade perde, na medida em que o adequado desempenho dos serviços públicos por parte do Estado depende de uma correta arrecadação tributária, que supra as necessidades de receita⁸⁶.

⁸⁰ BERTOLUCCI, Aldo V.; NASCIMENTO, Diogo Toledo. Quanto custa pagar tributos?. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo. Vol.13 n.29, p. 55-67. Ago. 2002.

⁸¹ CÉSAR, Marcelo Vieira De Sousa. A análise econômica do direito tributário e os custos de conformidade tributária. **Revista dos Tribunais Nordeste**. Vol. 3/2014, p. 157 – 166. Jan./Fev. 2014.

⁸² PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha; SILVEIRA; Fernando Gaiger. Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar? In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018, p. 97.

⁸³ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 22.

⁸⁴ “Dentre os postulados da Teoria da Escolha Racional tem-se que: os indivíduos buscam a maximização racional do seu bem-estar e reagem a incentivos. O pagamento de tributos, por reduzir a riqueza individual, diminuindo seu bem-estar, é algo indesejado do ponto de vista comportamental, dessa maneira é racional que as pessoas busquem fugir dos impostos.” SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Sonegação fiscal no Brasil: reflexões sob a perspectiva da economia do crime. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 127/2016, p. 297 – 312, mar./abr. 2016.

⁸⁵ MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Tributação indireta e análise econômica (e interdisciplinar) do direito. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 108/2013, p. 151 – 175, jan./fev. 2013.

⁸⁶ MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Tributação indireta e análise econômica (e interdisciplinar) do direito. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol. 108/2013, p. 151 – 175. Jan./Fev. 2013.

Interessante destacar que a legislação tributária brasileira, além da alta complexidade e dos custos de conformidade que lhe são inerentes, apresenta outras normas que favorecem a evasão fiscal. Um exemplo é a possibilidade de extinção da punibilidade mediante o pagamento do tributo e das multas devidas nos crimes de sonegação fiscal e contra a ordem tributária, desde que antes do recebimento da denúncia⁸⁷. A denúncia só poderá ser enviada ao Ministério Público em momento posterior à constituição do crédito tributário. Para tal procedimento, o fisco deverá informar o contribuinte, para que, querendo, exerça seu direito de defesa. Dessa forma, o contribuinte sempre terá a oportunidade de cumprir a obrigação tributária antes da denúncia, o que torna quase inúteis as sanções cominadas para o crime de sonegação⁸⁸.

Outra característica do sistema tributário brasileiro que contribui para a ineficácia econômica é a sobreposição de bases de cálculo, decorrência de um modelo que enfatiza a tributação indireta, incidente sobre bens e serviços de forma cumulativa. Os tributos cumulativos tendem a provocar uma diminuição no investimento, tendo em vista a elevação dos preços dos bens de capital. Além disso, desestimulam a concorrência, porque escondem a alíquota efetiva, que sempre é mais elevada que a legal, dificultando o reconhecimento do montante realmente vertido pelo contribuinte aos cofres públicos⁸⁹. Ainda faltam estudos empíricos que demonstrem o exato efeito dos tributos cumulativos na economia brasileira. Entretanto, a doutrina já destaca os efeitos deletérios, inclusive daqueles tributos tidos por não cumulativos: “até o ICMS, que teoricamente é um imposto não cumulativo, apresenta considerável nível de cumulatividade ao ser considerado que uma parcela dos créditos a que tem direito não são ressarcidos de modo adequado”⁹⁰. A partir do argumento apresentado, vê-se que a sobreposição de bases ocorre inclusive quando a Constituição determina a não cumulatividade do tributo.

4.3 Alternativas possíveis

⁸⁷ “Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.” BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm >. Acesso em: set. 2018.

⁸⁸ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Sonegação fiscal no Brasil: reflexões sob a perspectiva da economia do crime. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol. 127/2016, p. 297 – 312. Mar./Abr. 2016.

⁸⁹ PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha; SILVEIRA; Fernando Gaiger. Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar? In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018, p. 98.

⁹⁰ PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha; SILVEIRA; Fernando Gaiger. Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar? In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018, p. 98.

Uma reforma tributária que vise alcançar uma estrutura ótima de tributação, permitindo a eficiência econômica e realizando a equidade, precisa atentar aos pontos acima descritos: deve promover uma maior progressividade e melhor distribuição de renda⁹¹. Ao mesmo tempo, deve buscar a simplificação, com a conseqüente redução de custos de conformidade.

Para que se reduza a drástica regressividade da tributação verificada no Brasil, é recomendável não apenas aumentar o número de faixas de tributação e o valor das alíquotas do imposto sobre a renda da pessoa física, mas, primordialmente, proceder a uma ampliação das bases tributáveis, inserindo no âmbito de incidência os dividendos e lucros distribuídos e excluindo a possibilidade de dedução dos juros sobre capital próprio no âmbito do imposto sobre a renda da pessoa jurídica⁹². Conquanto no Brasil haja uma carga relativamente alta de tributos incidentes sobre o lucro das empresas, a tributação final sobre dividendos e lucros distribuídos permanece bem abaixo da média dos países da OCDE⁹³. Alternativa válida também é a instituição do imposto sobre grandes fortunas, que ainda não foi regulamentado. Adotando-se tais medidas, o volume de arrecadação seria maior, podendo haver, como medida compensatória, uma redução na tributação sobre o lucro das empresas, gerando menores distorções econômicas e maior simplificação, visto que contribuições incidentes sobre o lucro, tais como o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), são de alta complexidade⁹⁴.

Outra modificação necessária diz respeito à tributação indireta, que se mostra extremamente regressiva e muito complexa. Proposta interessante foi apresentada por Silva⁹⁵. Para ele, a consecução de eficiência e de equidade seria obtida a partir da implementação de um imposto sobre o valor agregado (IVA) somado à técnica da personalização. O IVA substituiria os tributos incidentes sobre o consumo, teria alíquota uniforme e poucas isenções,

⁹¹ FAGNANI, Eduardo; ROSSI, Pedro. Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil. In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018, p. 141-160, p. 157.

⁹² GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Rio de Janeiro, IPEA, 2016, p. 25-26.

⁹³ “Em média, os países da OCDE tributam o lucro da empresa em 25%, e os dividendos distribuídos aos acionistas em mais 24%. No Brasil, o lucro da empresa é tributado em no máximo 34%, se não se beneficiar de artifícios ou regimes especiais, mas o dividendo recebido pelos acionistas está isento.” GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Rio de Janeiro, IPEA, 2016, p. 29.

⁹⁴ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Rio de Janeiro, IPEA, 2016, p. 29.

⁹⁵ SILVA, Giovanni Padilha da. Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos de eficiência e equidade. In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018, p. 540-555.

tornando a legislação menos complexa e simplificando a arrecadação. Ao mesmo tempo, a personalização permitiria focalizar benefícios às famílias que realmente precisam, devolvendo parte ou a totalidade do imposto pago pelos mais pobres, reduzindo a regressividade desse tipo de tributo.

As possibilidades de reforma a serem adotadas para otimizar o sistema tributário brasileiro não se esgotam aqui. É preciso que juristas, economistas e a sociedade em geral debatam e estudem o tema, buscando a organização tributária que melhor realize equidade e eficiência, obedecendo às diretrizes constitucionais. A certeza que permanece ao finalizar este estudo é a de que a estrutura tributária do país precisa ser remodelada, visto estar muito distante de um sistema que realiza a tributação ótima.

CONCLUSÃO

Considerando que o Estado precisa ser financiado para alcançar seus fins, a tributação torna-se condição necessária à vida coletivamente organizada. Embora sendo necessários, os tributos não podem ser instituídos de qualquer forma. É preciso considerar os efeitos por eles causados na economia e na distribuição de riqueza, na medida em que podem impulsionar ou prejudicar a eficiência econômica e a justiça fiscal. Algumas formas de tributação são melhores do que outras, porque causam menores distorções econômicas, realizando a eficiência, bem como porque promovem fins distributivos, realizando a equidade. A delimitação da estrutura tributária capaz de atender a esses valores é objeto de estudos da teoria econômica denominada tributação ótima. A partir dela, é possível analisar racionalmente um sistema tributário, verificando se sua conformação é compatível com a realização da equidade e da eficiência. Caso não seja, essa teoria permite identificar quais aspectos devem ser aperfeiçoados, para que se atinja referidos valores, respeitando as particularidades de cada ordenamento jurídico e de cada sociedade.

A análise da estrutura tributária brasileira sob a ótica da teoria da tributação ótima revela a existência de características que impedem a realização da eficiência econômica e dos fins redistributivos. A complexidade e o volume de textos legais em matéria tributária, os custos necessários ao cumprimento das obrigações tributárias, a alta tributação sobre o lucro das empresas e a sobreposição de bases são algumas propriedades que causam consideráveis

distorções na economia e, conseqüentemente, prejudicam a eficiência. Dentre as causas que dificultam a realização da equidade, pode-se citar a predominância de tributos indiretos, altamente regressivos, a baixa progressividade dos tributos diretos, a isenção de dividendos em relação ao imposto de renda da pessoa física, dentre outros.

A partir dessas considerações, conclui-se que o direito tributário brasileiro é incapaz de realizar os valores pretendidos por uma tributação ótima em sua atual conformação. É preciso modificá-lo e adequá-lo, a fim de que atinja a estrutura ótima e concretize a eficiência e a equidade. Algumas soluções possíveis já foram propostas. Entretanto, é preciso envolvimento social e interesse político para implementação dessas reformas. Certo é que a determinação da melhor forma de tributação e dos ajustes a serem adotados em direção a uma estrutura tributária ótima passam, necessariamente, por um estudo conjunto da Análise Econômica e do Direito Tributário.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do *et al.* (Coord.) **Quantidade de normas editadas no Brasil: 28 anos da Constituição Federal de 1988**. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. **Teoria da Tributação Ótima sobre o Consumo**. 1999. Dissertação (Mestrado em Economia), Escola de Administração de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1999.

BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. **Imposto ótimo sobre o consumo: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro**. Brasília: IPEA, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BERTOLUCCI, Aldo V.; NASCIMENTO, Diogo Toledo. Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v.13 n.29, p. 55-67, ago. 2002.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil: 2016 - Análise por Tributo e Bases de Incidência**. Brasília, 2017.

CALIXTRE, André. A desconhecida desigualdade patrimonial e a urgência da regulamentação do imposto sobre grandes fortunas. *In*: FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018, p. 489-498.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CÉSAR, Marcelo Vieira De Sousa. A análise econômica do direito tributário e os custos de conformidade tributária. **Revista dos Tribunais Nordeste**, v. 3/2014, p. 157–166, jan./fev. 2014.

COUTINHO, Diogo R. Entre eficiência e equidade: a universalização das telecomunicações em países em desenvolvimento. **Revista Direito GV**, v. 1. n. 2, p. 137 – 160, jun./dez. 2005.

DAMICO, Andréa Bastos. **Distorções de impostos em uma pequena economia aberta: uma análise para o caso brasileiro**. 2008. Dissertação (Mestrado em Economia), Escola de Economia de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2008.

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

FAGNANI, Eduardo; ROSSI, Pedro. Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil. In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018, p. 141-160.

GIANNETTI, Leonardo Varella. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito), Faculdade Mineira de Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Rio de Janeiro, IPEA, 2016.

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

MIRRLEES, James A. An exploration in the theory of optimal income taxation. **Review of Economic Studies**, v. 38, n. 2, p. 175-208, apr. 1971.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Tributação indireta e análise econômica (e interdisciplinar) do direito. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 108/2013, p. 151-175, jan./fev. 2013.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The Myth of Ownership: Taxes and Justice**. Nova York, Oxford, 2002.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2012.

NASCIMENTO, Fábio Severiano do. Algumas contribuições teóricas da Análise Econômica do Direito no estudo da tributação. **Revista de Direito da Cidade**, v.03, n. 01, p. 232-260, fev. 2011.

NEUBERGER, Daniele; MARIN, Solange Regina. Algumas contribuições de Amartya Sen aos conceitos de “eficiência” e “equidade”. **IV Seminário de Ciências Sociais Aplicadas**, v. 4, n. 4. 2014.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. As reformas tributárias no plano internacional: a marcha da insensatez. *In*: FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018, p. 43-61.

ORAIR, Rodrigo Octávio. **Desonerações em alta com rigidez da carga tributária**: o que explica o paradoxo do decênio 2005-2014? Rio de Janeiro: Ipea, 2015.

PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha; SILVEIRA; Fernando Gaiger. Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar? *In*: FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018, p. 93-111.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI** [livro eletrônico]. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. **Direito, economia e mercados**. São Paulo: Editora Campus, 2005.

PUVIANI, Amilcare. **Teoria della illusione finanziaria** (1903). Milano: ISEDI, 1976.

RAMSEY, Frank P. A Contribution to the Theory of Taxation. **The Economic Journal**, v. 37, n. 145, p. 47-61, mar. 1927.

SAMUELSON, Paul A.; SCOTT, Anthony. **Economics: an introductory analysis**. 2 ed. Toronto: McGraw-Hill, 1968.

SANTOS, Cláudio Hamilton dos. Um Panorama das Finanças Públicas Brasileiras de 1995 a 2009. *In*: CASTRO, Jorge Abraão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos. (Org.). **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009**. Brasília: Ipea, 2010, p. 19-66.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Sonegação fiscal no Brasil: reflexões sob a perspectiva da economia do crime. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 127/2016, p. 297-312, mar./abr. 2016.

SILVA, Giovanni Padilha da. Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos de eficiência e equidade. *In*: FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018, p. 540-555.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SIQUEIRA, Rosane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. Teoria da Tributação Ótima. *In*: ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro. (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, p. 173-187, 2004.

STIGLITZ, Joseph E.; ATKINSON, Anthony Barnes. The design of tax structure: direct versus indirect taxation. **Journal of Public Economics**, n. 6, p. 55-75, 1976.

STIGLITZ, Joseph. **In Praise of Frank Ramsey's Contribution to the Theory of Taxation**. Cambridge: National Bureau of Economic Research, 2014. Disponível em: <<http://www.nber.org/papers/w20530.pdf>>. Acesso em: ago. 2018.

TEODOROVICZ, Jeferson. Tributação ótima, tributo justo, ciência do direito tributário no Brasil e direito financeiro. **Cad. Esc. Dir. Rel. Int. (Unibrasil)**, v. 2, n. 23, p. 8-25, jul./dez. 2015.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. Análise econômica do direito tributário - distinção da interpretação econômica a ponderações introdutórias quanto à sua definição e aplicações. **Revista Tributária das Américas**, v. 7/2013, p. 453 – 488, jan./jun. 2013.

VARIAN, Hal R. **Microeconomia: uma abordagem moderna**. [livro eletrônico]. Tradução de Regina Célia Simille de Macedo. 9. Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.

VIANNA, Salvador Werneck; MAGALHÃES, Luís Carlos G.; SILVEIRA, Fernando Gaiger; TOMICH, Frederico Andrade. **Carga Tributária Direta e Indireta sobre as Unidades Familiares no Brasil**: Avaliação de sua Incidência nas Grandes Regiões Urbanas em 1996. Brasília: IPEA, 2000.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. A teoria da tributação ótima aplicada ao sistema brasileiro: Parte 5 – Da progressividade à educação na construção de uma sociedade melhor por meio da tributação. **Revista Direito UNIFACS – Debate Virtual**. Salvador: n. 185, nov. 2015.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 36-47.

ZOCKUN, Maria Helena (coord.). **Simplificando o Brasil**: propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado. Texto para Discussão n. 3, São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, 2007.