

A Análise Econômica do Direito Tributário*

Cristiano Carvalho

Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC-SP
Pós-doutor em Direito e Economia pela Berkeley Law School, University of California
Professor convidado na Northwestern University School of Law, Chicago
Membro fundador da Associação Brasileira de Direito e Economia - ABDE
Vice-Chair do *International Tax Law Committee* da American Bar Association
Presidente da Academia Tributária das Américas - ATA
Advogado em São Paulo e no Rio Grande do Sul

*Artigo originalmente publicado nas obras “Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho (São Paulo: Quartier Latin, 2008, Coordenação de Luis Eduardo Schoeuri) e V Congresso Nacional de Estudos Tributários – Direito Tributário, Linguagem e Método (São Paulo: Noeses, 2008, Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi)

Introdução

O que pretendo com este artigo é, em primeiro lugar, introduzir este campo do conhecimento ao leitor do direito tributário, seja ele acadêmico ou operador do direito. Em segundo lugar, propor algumas aplicações das ferramentas da Análise Econômica ao Direito Tributário propriamente dito.¹

I – Direito e Economia ou Análise Econômica do Direito

1. Origens da Análise Econômica do Direito

Poder-se-ia dizer que os primórdios do Direito e Economia encontram-se em Cesar Beccaria (1738-1794) e Jeremy Bentham. A obra clássica de Beccaria, *Dei Delitti e Delle Pene* (Sobre o Crime e Sobre a Pena, publicado em 1764), onde pela primeira vez as sanções jurídicas são apresentadas não apenas como meios de punição, mas, principalmente, como criadores de desincentivos aos cometimentos de crimes², o que a doutrina atual do Direito e Economia denomina de “intimidação” (*deterrence*).

Jeremy Bentham, influenciado por Beccaria, levou adiante as idéias já iniciadas pelo italiano³, sendo então plenamente desenvolvidas pelo filósofo e jurista inglês, resultando no Utilitarismo, ramo menor do Conseqüencialismo, sendo este último o pilar da Análise Econômica do Direito.

A moderna Análise Econômica do Direito surge, no entanto, com Ronald Coase, economista inglês e professor da Universidade de Chicago, laureado com o Nobel de Economia em 1991. O seu célebre artigo de 1960, "The Problem of Social Cost"⁴, é considerado a pedra fundamental do nascente movimento teórico que dominaria as décadas seguintes, principalmente através da famosa Escola de Chicago, e que lhe traria a premiação máxima da Ciência Econômica.

¹ Não incluiremos a Teoria dos Jogos, por limitação de espaço. Não obstante, trata-se de área importantíssima da Economia, que estuda como as pessoas, empresas ou governos se comportam estrategicamente, i.e., levando em conta a forma como o concorrente se comporta. Como sugestão de leitura, a obra *Game Theory and the Law*, de, Douglas G. Baird, Robert H. Gertner e Randal C. Picker.. (Cambridge: Harvard University Press, 1994)

² Como se pode ver nessa passagem: "...it is clear that the purpose of punishments is not to torment and afflict a sentient being or to undo a crime which has been already committed. ...The purpose of punishment, then, is nothing other than dissuade the criminal from doing fresh harm to his compatriots and to keep other people from doing the same". *On Crime and Punishment*, p. 23.

³ Para Bentham, uma sanção é ineficaz quando não produz incentivos ao indivíduo: "(a punishment is inefficacious) where the penal provision, though it were conveyed to a man's notice, *could not produce no effect on him*, with respect to preventing him from engaging in any act of the sort in question." (italico do original). *The Principles of Morals and Legislation*, p. 173.

O "princípio da utilidade" de Bentham tem grande influência para a Economia. Por este princípio, uma ação será considerada boa por suas conseqüências, ou seja, se aumentar a felicidade de um indivíduo ou de um grupo. Daí a máxima do Utilitarismo formulada por Bentham: The greatest happiness of the greatest number is the foundation of morals and legislation.

⁴ COASE, Ronald. "The Problem of Social Cost". *Journal of Law and Economics*, n. 3, p. 1-23, 1961.

De forma simultânea, ainda que independente, Guido Calabresi publica outro seminal artigo, intitulado “Some Thoughts on Risk Distribution and the Law of Torts”⁵, cujo tema seria novamente abordado em sua obra clássica “The Cost of Accidents. A legal and economic analysis”.⁶

Richard Posner, juiz federal e Professor na Escola de Direito da Universidade de Chicago, publica o primeiro tratado de Direito e Economia, intitulado “Economic Analysis of Law”⁷, em 1972, aplicando então as ferramentas da disciplina aos mais diversos ramos jurídicos. Inúmeras outras obras e artigos seguiram, tornando a escola do *Law and Economics* a mais influente das últimas décadas nos Estados Unidos.

Outra enorme contribuição que não pode ser esquecida é a de Gary Becker, economista prêmio Nobel (1992), também da Universidade de Chicago. Becker se notabilizou por aplicar as ferramentas econômicas aos mais diversos setores da vida humana, e não apenas o domínio estritamente de mercado, normalmente associado com a Ciência Econômica.⁸

O movimento alastrou-se também pela Europa⁹ e América Latina.¹⁰ Mais recentemente, o Direito e Economia também chegou ao Brasil, através dos trabalhos de acadêmicos da, FGV-SP, da USP, PUCRS, UFRGS, IDP, dentre outras instituições.¹¹

2. O que é a Análise Econômica do Direito e porque ela é importante

A Análise Econômica do Direito ou Direito e Economia é um campo interdisciplinar que busca aplicar as ferramentas da Ciência Econômica, principalmente da Microeconomia, ao Direito, seja o posto, seja aquele que virá a ser legislado.

Cabe dizer que, dentre as ciências humanas, a Economia (e, sobretudo, a Microeconomia) foi a que logrou maior êxito até hoje. Seu caráter empírico e sua forte matematização a tornou uma ciência no mais puro sentido da palavra, pois é capaz de não apenas analisar acuradamente o seu objeto, como também prever, com razoável grau de precisão, o comportamento futuro desse mesmo objeto.

Assim como a Teoria Geral do Direito, a (Micro)Economia tem caráter universal. Como ensinam Robert Cooter e Thomas Ulen, “a Microeconomia é a mesma, seja ensinada em Tóquio, Helsinski ou Nova Iorque, mas o Direito é diferente em cada país. A Análise Econômica pode ajudar a unificar o mundo pela unificação da teoria jurídica”.¹² Nesse sentido, a Ciência Econômica vem a contribuir de forma dramática para a Teoria do Direito,

⁵ *Yale Law Journal*, Vol.70 (1961).

⁶ Yale University Press, 1972.

⁷ Atualmente na 7^o edição, pela Wolters Kluwer Law & Business.

⁸ Nesse sentido, pode-se destacar os artigos “The Economic Approach to Human Behavior” e “Crime and Punishment: an Economic Approach”. In *The Economic Approach to Human Behavior*. The University of Chicago Press, 1978.

⁹ Com importantes acadêmicos na Alemanha, Itália, Portugal e diversos outros países de Europa. Para maiores informações, consultar o site da European Association of Law and Economics: <http://www.york.ac.uk/criminaljustice/EALE/>

¹⁰ Com acadêmicos no México, Perú, Argentina, Colômbia, Venezuela, dentre outros países. Para maiores informações, consultar o site da Asociación Latino-americana y del Caribe de Derecho y Economía (ALACDE): www.alacde.org

¹¹ Para maiores informações, consultar os sites do Instituto de Direito e Economia do Rio Grande do Sul (www.iders.org) e da Associação Brasileira de Direito e Economia (www.direitoeconomia.org).

¹² *Law and Economics*. Do prefácio, p. X. Tradução nossa.

fornecendo ferramentas epistemológicas nunca antes disponibilizadas aos investigadores jurídicos, tais como a teoria dos preços, a teoria dos jogos, a teoria da escolha racional, dentre outras tantas.

O que é importante clarificar é a frequente confusão por parte dos leigos, incluídos nesta classe os juristas tradicionais, do que vem a ser o objeto da Ciência Econômica. A definição clássica da Economia, como sendo a Ciência que estuda “como os recursos escassos são ou deveriam ser alocados”¹³, sofreu um alargamento semântico ao longo das últimas décadas, não se restringindo mais apenas à alocação de “recursos” tais como moeda, bens e mercadorias, propriedades, commodities, etc., entre empregadores, trabalhadores, proprietários, empresas ou investidores. O objeto da moderna Ciência Econômica é muito mais rico e abrangente: *a escolha humana*.¹⁴

Portanto, a Economia é uma ciência da escolha. Sendo assim, os economistas estudam como os indivíduos tomam decisões¹⁵, como escolhem agir num mundo onde os recursos são escassos, e como essas decisões afetam a outros indivíduos num contexto internacional. Tal contexto normalmente é algum mercado, entendido este como o ambiente de interação entre indivíduos ou firmas.

E o que o Direito tem a ver com isso?

Desde John Austin, o pioneiro do positivismo do século XIX, passando por Hans Kelsen e Herbert L.A Hart, o Direito passou a ser definido como *um conjunto de obrigações resguardadas por sanções estatais*. Nesse diapasão, a figura da sanção jurídica é nuclear para o Direito. Ocorre, entretanto, que para os economistas, *as sanções jurídicas podem ser vistas como preços*.

Enquanto a teoria jurídica tradicional preocupa-se principalmente com definições e conceitos de institutos jurídicos, a Análise Econômica do Direito aplica as ferramentas microeconômicas para construir modelos, que possam prever comportamentos regulados pelas leis. E, não obstante esse caráter analítico e preditivo próprio de uma autêntica Ciência, a Análise Econômica ainda é capaz de sugerir mudanças ou alternativas jurídicas mais capazes de alcançar os objetivos pretendidos pelo legislador.

3. Alguns conceitos fundamentais

As premissas e conceitos básicos da Análise Econômica do Direito são:

1) Escolha Racional:

Indivíduos são racionais, o que significa que efetuam escolhas e que as escolhas buscam maximizar o seu próprio interesse, ou, como dizem os economistas, maximizar a sua *utilidade*. *E, para tanto, reagem a incentivos*.

¹³ *Oxford Dictionary of Economics*, verbete “Economics”.

¹⁴ Esta abrangência, conforme ensina Gary Becker, faz com que a Economia seja mais um método do que uma Ciência com objeto delimitado, uma vez suas ferramentas podem ser aplicadas a todo tipo de comportamento humano, regido por escolhas individuais. *The Economic Approach to Human Behaviour*, The University of Chicago Press, 2001, p.5.

¹⁵ Cf. N. Gregory Mankiw, *Princípios de Microeconomia*, p.4.

Ser racional, para a Economia, significa ser capaz de efetuar *escolhas consistentes*, o que significa que estas devem ser: a) completas: o indivíduo deve ser capaz de elencar a sua preferência em face de suas alternativas. Por exemplo, deve ser capaz de dizer que prefere A a B; 2) transitivas: se o indivíduo é capaz de perceber que se prefere A a B, e B a C, então necessariamente prefere A a C: ($A > B > C \rightarrow A > C$).

“Maximizar” significa simplesmente aumentar, melhorar. Quanto ao auto-interesse, sabemos desde (pelo menos) Adam Smith¹⁶, que os indivíduos agem primordialmente pensando em si mesmos.¹⁷ Trata-se de uma concepção positiva (do que é) e não normativa (do que deveria ser).

Dentre estes incentivos, encontram-se as normas jurídicas. Como vimos acima, a norma jurídica e, principalmente a sua sanção, é processada como um preço pelo seu destinatário. Em outras palavras, as pessoas reagem às sanções da mesma forma como reagem aos preços. E, ao tomar esse comando normativo como um preço, o receptor da norma automaticamente, por ser racional, avalia a relação “custo X benefício” da conduta que poderia vir a praticar.

2) Conseqüências:

As escolhas, sejam aquelas realizadas por criminosos, pagadores de impostos, legisladores ou juízes, sejam quais forem, *acarretam conseqüências*. Uma vez que os economistas lidam com decisões referentes a recursos escassos, onde *escolhas implicam em renúncias*, preocupam-se sobretudo com as *conseqüências* advindas das ações tomadas pelos indivíduos.

A preocupação, menor ou maior, com as conseqüências é intrínseca a qualquer sujeito dotado de racionalidade, desde as suas ações mais mezinhas, até as mais complexas. Seja ao tomar um copo a mais de vinho num jantar, aceitar ou não um convite profissional, ou mesmo entre investir no mercado de ações, a mente humana calcula as possíveis conseqüências que seguirão das opções que se apresentam no caso concreto. Tal faculdade é inerente ao homem, e funciona sempre, mesmo que de forma intuitiva em grande parte das vezes – não é necessário ser formado em Economia para isso.

Por incrível que pareça, muitos juristas, ao menos os educados no sistema continental europeu, de origem romano-germânica, têm grande dificuldade em aceitar, ou mesmo em entender a importância que a preocupação com conseqüências tem para o Direito. Provavelmente por uma influência muito grande da Deontologia¹⁸ na Ciência Jurídica, ao

¹⁶ Por exemplo, na clássica e conhecidíssima passagem da Riqueza das Nações (p. 95): “Não é da bondade do homem do talho, do cervejeiro ou do padeiro que podemos esperar o nosso jantar, mas da consideração em que eles têm o seu próprio interesse. Apelamos, não para a sua humanidade, mas para o seu egoísmo, e nunca lhes falamos das nossas necessidades, mas das vantagens deles.”

¹⁷¹⁷ Não se deve confundir auto-interesse com egoísmo. O bem-estar de terceiros pode muito bem servir ao auto-interesse de alguém. Nesse sentido, Richard Posner, *Economic Analysis of Law*, p. 4.

¹⁸ Um adepto da deontologia considera os atos como bons ou maus, moralmente certos ou errados, de forma apriorística. Uma conduta é boa ou má desde sempre, independentemente dos seus resultados. Um conseqüencialista, por outro lado, avaliará as condutas por seus resultados. Assim, um deontólogo dirá que mentir é sempre um vício, enquanto o conseqüencialista dirá que os resultados devem ser levados em conta. Por exemplo, se a deontologia por excelência, que é a kantiana, for levada às últimas conseqüências, teremos que contar para um louco armado de um machado onde estão os nossos filhos, para que ele possa então estripá-los. A crítica ao apriorismo ético de Kant partiu de Benjamim Constant, no ensaio, *Das reações políticas*, publicado no fascículo VI, n. 1, da revista *A França no ano 1797*: “O princípio moral que dizer a verdade é um dever, se fosse considerado incondicionada e isoladamente, tornaria impossível qualquer sociedade. Temos a prova disso nas conseqüências diretas que um filósofo alemão tirou desse princípio, chegando até mesmo a pretender que a

longo dos séculos, os juristas (por exemplo, os juízes) tendem a descartar as conseqüências que advirão das suas decisões. O lema *fiat justitia, pareat mundus*¹⁹ não apenas é não-realista, como também, muitas vezes, irresponsável. Se o mundo perecer, ou, o que dá no mesmo, não existirem recursos suficientes, os direitos atribuídos pelas decisões jurídicas tornam-se vazios, destituídos de sentido e de propósito.²⁰

3) Equilíbrio:

Por que as pessoas, ainda que auto-interessadas, tendem a conviver pacificamente, mesmo quando não há regras formais para tanto? Porque os costumes, as tradições, enfim, as regras informais de convivência, acabam direcionando o conjunto de ações individuais a uma situação de *equilíbrio*.

Outrossim, mesmo quando todos os sujeitos agem em prol de seu auto-interesse racional, o resultado acaba sendo uma tendência para o equilíbrio²¹, simplesmente porque as ações individuais acabam não tendo mais poder de influenciar o sistema (ou mercado) do que as outras.

4) Eficiência:

Aqui reside, talvez, o ponto mais polêmico da Análise Econômica do Direito.

Eficiência é um valor desejado por todos. Mas o que vem a ser “eficiência” em termos econômicos? (Pode-se dizer que alguém é mais eficiente que outrem, quando obtém os melhores resultados com os mesmos recursos disponíveis, ou, ainda, quando obtém os mesmos resultados com menos recursos. Em outras palavras, é fazer mais com o mesmo, ou o mesmo com menos, ou, de forma ainda mais sucinta, obter o melhor resultado a partir dos recursos escassos.

Em termos jurídicos, uma lei será mais eficiente que outra se for capaz de atingir os mesmos resultados através de custos menores. Estes custos não precisam ser necessariamente financeiros, mas podem envolver também custos pessoais, morais, ou mesmo o que a

mentira seria um crime em relação a um assassino que nos perguntasse se o nosso amigo, perseguido por eles, não está refugiado em nossa casa”. Por outro lado, os fins não podem justificar os meios, o que seria uma conclusão do conseqüencialismo radical. Logo, deve haver um equilíbrio entre os dois sistemas éticos.

¹⁹ Faça-se justiça, ainda que pereça o mundo.

²⁰ Como nos casos em que juízes conferem direitos de ordem positiva aos postulantes, sem se preocupar se o poder público tem recursos para tanto. A Terceira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul é pródiga em conferir direitos sem preocupar-se com o orçamento do Estado ou com a reserva do possível. Recente exemplo é o acórdão em Agravo de Instrumento (processo nº 70023333669, julgado em 03/04/2008, DJE de 14/04/2008), onde, por maioria, a Câmara decidiu pela obrigação de município do interior do RS em fornecer caríssimo medicamento a cidadão com tumor cerebral. Não obstante a nobre causa, cabe dizer que o município não tem recursos para tanto, como também os custos de tal medicamento não estavam previstos em seu orçamento. Não é preciso muito esforço para perceber que, independentemente do autor da ação fazer jus ou não ao medicamento, tal concessão certamente terá conseqüências, não apenas para as contas do município, como também (e, principalmente) para os recursos necessários à prestação de serviços públicos (incluindo o de saúde) para os demais cidadãos.

²¹ Exemplo dado por Krugman e Wells: “em uma tarde de muito movimento no supermercado, há longas filas nos caixas. De repente, um dos caixas que estava fechado, abre. O que acontece? A primeira coisa que acontece, é claro, é uma corrida na direção daquele caixa. Depois de alguns minutos, no entanto, a situação terá estabilizado; os compradores terão se rearranjado de tal modo que a fila no novo caixa terá mais ou menos o mesmo comprimento que as demais.” *Introdução à Economia*, p. 10.

Economia denomina de *custo social* (que envolve as *externalidades*), custos de oportunidade, ou custos de transação.

O ponto polêmico é a dicotomia ou o *trade-off* entre eficiência e equidade. Muitas vezes uma decisão jurisdicional desconsiderará quaisquer critérios de ineficiência em prol da equidade. Todavia, para os juristas com conhecimento de Economia, tal decisão denotará uma má alocação de recursos.

Outro problema é a vagueza e ambigüidade dos termos correlatos “equidade” e “justiça”. O primeiro é um pouco menos vago, por denotar uma aplicação de critérios de justiça ao caso concreto²². O segundo, entretanto, é uma dos termos de conteúdo mais subjetivo do Direito. Poderia buscar diversas acepções para o termo, mas me limitarei a duas, que são as que nos interessam para os fins deste artigo.

A justiça é vista pelos juristas, muitas vezes, como justiça (re)distributiva, isto é, como um instrumento para corrigir desigualdades econômicas, de modo a alcançar a justiça social.

A outra acepção é aquela ligada à eficiência. Como ensina Richard Posner²³, o que as pessoas costumam descrever como “injusto”, como, por exemplo, condenar alguém sem julgamento, desapropriar sem compensar justamente o proprietário, ou mesmo o princípio do enriquecimento sem causa, é uma noção que pode derivar da idéia de eficiência. De uma forma ou de outra, tratam-se de más-alocações de recursos. Ou, em outras palavras, desperdício, num mundo de recursos escassos, deve ser considerado como algo imoral.²⁴

Cabe ressaltar que a eficiência não é o único critério a ser levado em conta quando se fala em justiça. A justiça (não obstante a sua vagueza e subjetivismo) é um valor de conotação muito mais rica do que o valor eficiência. Ainda assim, é importante, até para que se alcancem quaisquer fins considerados justos, que *os meios sejam eficientes*. Nesse diapasão, ainda que se possa discutir se o valor-fim do Direito é a equidade ou a eficiência, é indiscutível que a eficiência enquanto valor-meio é fundamental.²⁵

Concluindo, ainda que se possam contestar posições consequencialistas radicais, o fato é que mesmo princípios morais absolutos têm explicação evolucionista²⁶, o que também é bastante próximo ao Direito e Economia. Se preceitos morais vingaram e tornaram-se inclusive fundamentos de civilizações inteiras, é porque tiveram a sua época de teste prático no decorrer da evolução humana. E, como os efeitos desses guias axiológicos da ação humana foram mais positivos que negativos, tornaram-se valores morais e éticos de tal envergadura

²² Ou como ensinou Aristóteles, “a equidade, embora justa, não é justiça legal, mas retificação desta”. Ou seja, um ajuste da norma legal ao caso concreto, através da mão do juiz. *Ética a Nicômano*, p. 160.

²³ *Economic Analysis of Law*, p. 30.

²⁴ *Idem*, *ibidem*.

²⁵ Desconsiderar a eficiência pode levar a decisões que, aparentando serem Justas e equânimes, acarretam desperdício de recursos, como é o caso dos julgados da Terceira Câmara Cível do TJRS, já referidos aqui. Por outro lado, tomar a eficiência como único critério pode também levar a soluções moralmente repudiáveis. É inegável que, por certo prisma, seria mais eficiente, em termos de eficácia do direito penal, obrigar, por exemplo, que os réus se auto-incriminassem, o que, todavia, é vedado pela Constituição. Ou, em outro exemplo, autorizar a tortura para obter a localização de uma bomba plantada por um terrorista, salvando assim as vidas de centenas de cidadãos. Mas, não obstante a questão da eficiência, em termos morais, tais questões são ou repudiadas de pronto, ou altamente discutíveis.

²⁶ Estudados atualmente pela Neurociência e Biologia Evolutiva.

que passaram a ser vistos não apenas como atemporais e apriorísticos, como também, muitas vezes, de origem divina.

4. Análise Econômica Positiva e Análise Econômica Normativa a dicotomia *lege data* e *lege ferenda*

A análise econômica clássica divide-se tradicionalmente em duas perspectivas: a positiva e a normativa.

A análise positiva significa o enfoque em como ocorrem as trocas econômicas em um dado mercado, de modo a propor teorias que descrevam e expliquem esse mercado, testar essas teorias e construir modelos que permitam prever o comportamento desses mercados. (ex. tributação excessiva gera incentivos à informalidade). É o ramo da Análise Econômica que descreve como a economia de fato funciona.

A análise normativa significa propor o que seria melhor, a partir de juízos de valor subjetivos, no que tange a objetivos econômicos. (ex. a carga tributária deveria ser reduzida). É o ramo da Análise Econômica em que são feitas prescrições sobre como a economia deveria funcionar.

Transpondo isto para o nosso tema, a análise jurídica positiva refere-se ao Direito como ele é, no momento presente, num dado sistema jurídico particular. A análise jurídica normativa propõe alterações no sistema, de modo a alcançar um ou outro objetivo.

A Dogmática jurídica costuma desprezar considerações de *lege ferenda*, considerando-as questões que a ciência do Direito em sentido estrito não deve se ocupar, sendo tal tarefa relegada a outras disciplinas, tais como a Sociologia ou a Política do Direito.

A Análise Econômica do Direito, ao avaliar os incentivos causados pelas normas, sempre busca propor alternativas que julgue mais eficientes para os fins pretendidos pelo legislador ou pelo juiz. É certo que sistemas jurídicos mais abertos a inovações (principalmente as feitas pelos juízes), como a *Common Law*, são mais aptos a sofrerem influência de considerações econômicas.

O sistema tributário brasileiro, pela regra da tipicidade cerrada, deixa pouca margem para inovações do juiz. Ainda assim, mesmo em nosso sistema jurídico de linha romano-germânica, há diversas situações onde as soluções não são fáceis (os chamados “hard cases”) onde subsunções de premissas menores (fatos) às premissas maiores (regras legais) não bastam.

Quanto às considerações de política do Direito, entendo que a moderna Teoria do Direito deve albergá-las. Se pensarmos que o sistema jurídico se auto-produz a partir de suas próprias regras constitutivas, considerações sobre a construção das leis são tão válidas quanto considerações acerca das decisões jurisdicionais. Tudo é Direito, tudo é processo gerativo do direito positivo que deve ser estudado pela Ciência Jurídica.

Portanto, o moderno jurista deve ser aquele que não se limita a apenas analisar o direito posto, mas, sim, aquele que propõe mudanças qualitativas para ele e, *last but not the least*, ter a influência necessária para fazer com que essas propostas se tornem uma realidade.

II – Algumas aplicações no Direito Tributário

1. Considerações acerca da tributação, da justiça e da eficiência

A freqüente preocupação com a justiça redistributiva faz com que a doutrina jurídica, assim como o legislador e o judiciário criem e apliquem remédios jurídicos que visam a diminuir a “injustiça social”.

Quanto aos teóricos do Direito e Economia, é quase um consenso que a melhor (ou menos pior) solução envolvendo intervenção estatal não é a interferência, v.g., em contratos firmados entre empresas e consumidores, mas, sim, através da tributação. Uma forma clássica de utilizar a tributação para tal fim é o imposto sobre a renda progressivo.²⁷

Ainda assim, é consenso na Economia Neo-Clássica²⁸ que a tributação sempre causa distorção no sistema de preços do mercado e também gera custo social negativo. A distorção causada pela tributação (assim como pelo controle de preços) é chamada de “peso morto”.

No gráfico abaixo (figura 1), pode-se ver duas situações. A primeira demonstra uma situação de equilíbrio entre oferta (s) e demanda (d), relativamente a determinado bem de consumo. A reta vertical refere-se ao preço do bem, enquanto a reta horizontal refere-se à quantidade produzida do mesmo bem. Trata-se de um mercado em perfeita competição, pois não se produz mais do que a demanda exige. O equilíbrio se dá na intersecção das retas, em q^0 (quantidade do bem produzido) e p^0 (preço do bem).

Quando o Estado institui algum tributo incidente sobre as trocas econômicas, o sistema de preços do mercado sofre ruído, causando desequilíbrio na oferta e demanda. A segunda situação é ilustrada no gráfico, após a instituição do tributo: o produtor é obrigado a repassar o custo da tributação para o preço do bem (p^c), o que causa a diminuição da quantidade de bens demandada.²⁹

²⁷ Em celebrado artigo, Luis Kaplow e Steven Shavell defendem a redistribuição de renda através do imposto de renda progressivo, como forma menos gravosa para a sociedade. Nicholas Georgakopoulos, por outro lado, defende a não-redistribuição, pois, segundo ele, tal realocação forçada de recursos incentiva o consumo quando poderia (ou deveria) incentivar o investimento na produção. Louis Kaplow e Steven Shavell: “Should legal rules favor the poor? Clarifying the role of legal rules and the income tax in redistributing income.” *Journal of Legal Studies*. University of Chicago, 2000. Nicholas L. Georgakopoulos: *Principles and Methods of Law and Economics. Basic Tools for Normative Reasoning*. Cambridge: Cambridge University Press, 2005, pp. 79-89.

²⁸ O paradigma da Ciência Econômica, pano de fundo da Análise Econômica do Direito, juntamente com a Economia Neo-institucional e, mais recentemente, a linha behaviorista e das *Social Norms*.

²⁹ Não estamos considerando situações de demanda elástica.

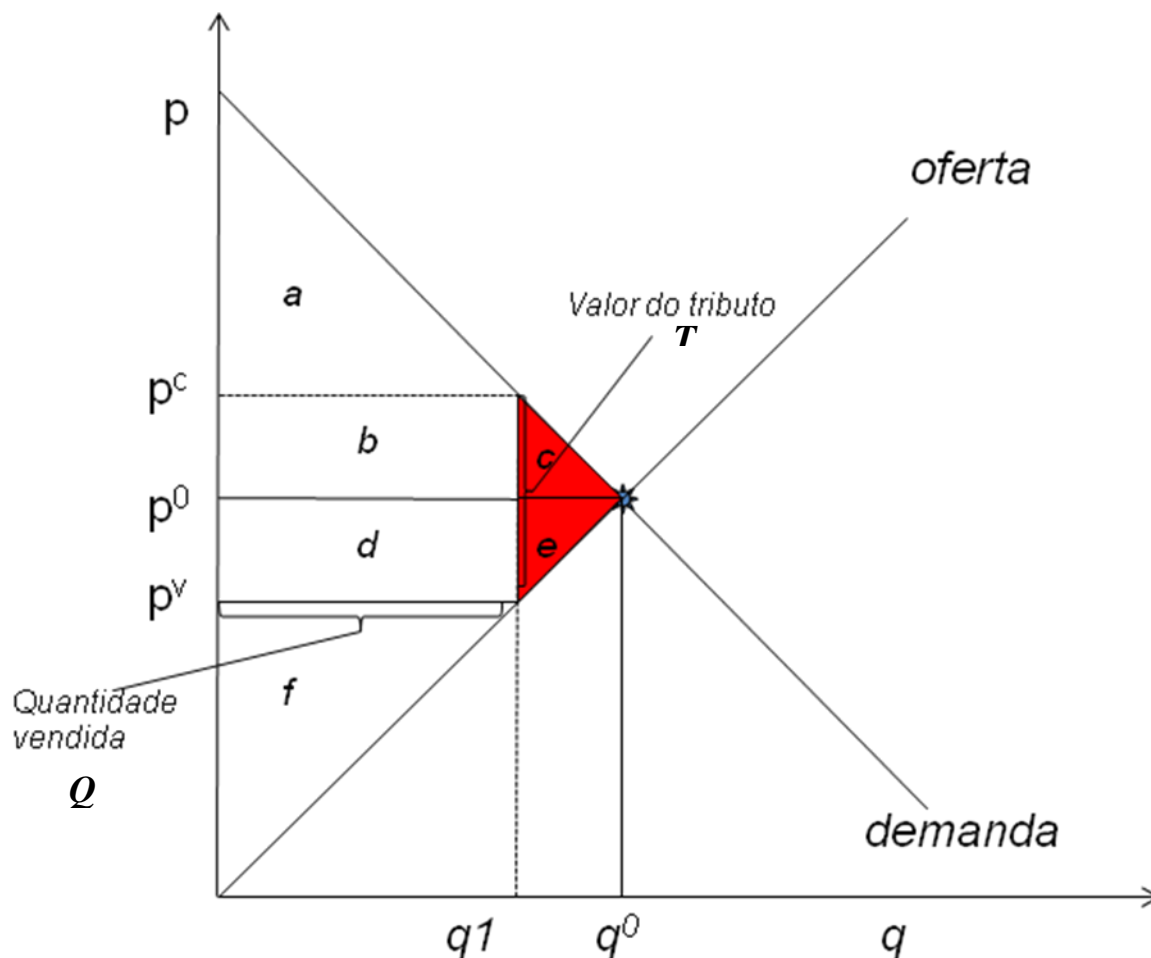


Figura 1: O peso morto da tributação

Antes da tributação, o excedente do consumidor (a quantia que ele está disposto a pagar por um bem menos o que efetivamente paga) é representada pela soma das partes *a*, *b*, *c*. Por sua vez, o excedente do produtor (a quantia que os produtores recebem pelo seu bem, menos os custos) é representada pela soma das partes *d*, *e*, *f*.

Após a tributação (e.g., ICMS sobre venda de mercadorias), há uma queda na quantidade produzida/ofertada, por causa, basicamente, do aumento de preço. No gráfico, passamos de q^0 para q_1 . Assim, o consumidor perde (se deslocando para P^c , que é a quantidade que passa a poder consumir, dada a sua restrição orçamentária) e o produtor também perde (se deslocando para P^v , que é o lucro contábil que recebe, após deduzir o custo do imposto).

O imposto reduz o excedente do consumidor em $(b+c)$ e o do produtor em $(d+e)$. A receita tributária fica em $(b+d)$ e o peso morto (perda de bem-estar total) fica sendo a área $(c+e)$. Economicamente falando, a variação do excedente do consumidor é $\Delta EC = -b-c$, e a variação do excedente do produtor é $\Delta EP = -d-e$, sendo a variação total $\Delta E = -c-e$.³⁰

³⁰ A elasticidade da oferta e da demanda tem total importância nessa questão. Não entraremos nesse mérito por falta de espaço, mas podemos adiantar que quando a demanda é elástica, o preço pode ser repassado para o consumidor, pois ele preferirá pagar mais e continuar adquirindo o produto. Quando a oferta é elástica, o custo é arcado pelo produtor,.

Essa variação do excedente total, como visto acima, é o peso morto, isto é, *o custo que implica na redução do bem-estar social*. Menos produção e menos consumo, resultando em menos riqueza para a sociedade.

Outro ponto interessante é que conseguimos ver, através desta análise, o volume da arrecadação tributária, representada por $T \times Q$, i.e., o valor do imposto (T) multiplicado pela quantidade de bens vendidos (Q).

A conclusão que podemos extrair do gráfico é que a tributação sempre é nociva, do ponto de visto econômico, isto é, sempre gera ineficiência. Por certo que isso não faz com que se deseje eliminar a tributação, pois o Estado não é possível sem ela, e como este é necessário para proteger direitos individuais, também o é a tributação (um mal necessário, portanto). É o preço da liberdade, como ensina Ricardo Lobo Torres.³¹ O que se deseja, do ponto de vista de eficiência econômica, é a limitação da tributação em um ponto que não iniba a atividade privada, única geradora de riqueza para a sociedade. Daí a importância do direito tributário, principalmente das limitações ao poder de tributar.

Outrossim, caem por terra argumentos pró-elevação da carga tributária, alguns fundamentados em expressões de extrema vagueza, tal como a “solidariedade social”. É que os recursos sempre são mais bem geridos pela esfera privada. Quando os recursos vão para o Estado, por mais boa-vontade que os administradores públicos possam ter, grande parte daqueles se perde em custos de burocracia e administração, tendo pouco retorno para os cidadãos. O equilíbrio entre a justiça distributiva, melhor alcançada pela tributação, e a eficiência é algo extremamente delicado e pode ser analisado e melhor atingido através da conjunção entre as Ciências do Direito Tributário e da Economia.

2. Uma questão de princípio

O tema dos princípios tornou-se exaustivamente abordado por nossa doutrina. Inúmeros livros, artigos e palestras foram feitos sobre o assunto, sempre à luz da doutrina jurídica mais ligada à Filosofia do Direito, como, por exemplo, Robert Alexy³² e Ronald Dworkin³³.

Entretanto, ainda que a contribuição dos autores acima referidos (assim como a de outros) seja inestimável, muitas vezes tende a se perder em discussões filosóficas de pouca aplicação prática. Entendo que a Economia oferece instrumentos precisos e pragmáticos para analisar e prever resultados advindos de decisões que têm princípios por fundamento. E as conclusões advindas da aplicação dessas ferramentas pode (e deve) ter influência nas próprias escolhas dos aplicadores do direito, que resultarão nas regras decisórias.

Mas o que vem a serem princípios, afinal e qual a diferença entre eles e as regras?

Os chamados princípios são enunciados, explícitos ou implícitos, que buscam traduzir em linguagem normativa valores morais, políticos e sociais que o legislador constituinte entendeu ser o núcleo duro do sistema jurídico. Referem-se tanto a direitos e garantias

³¹ *A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no estado fiscal*, p. 3.

³² De Robert Alexy: *Teoria de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. Trad. de Ernesto Galzon Valdés.

³³ De Ronald Dworkin: *Taking Rights Seriously* (Cambridge: Harvard University Press, 1997), *A Matter of Principle* (Oxford: Oxford University Press, 1985).

fundamentais, principalmente os de natureza negativa (artigo 5^o da Constituição), como a expedientes de solução de lacunas e antinomias jurídicas.

Na dinâmica normativa, de autoconstrução constante do sistema por seus operadores, os princípios são também *argumentos*. Como argumentos, são utilizados tanto pelas partes num litígio, quanto pelo seu julgador. Na solução de *hard cases*, os princípios funcionam como válvula de escape do ordenamento jurídico, pois permitem que se possa solucionar um caso concreto que carece de regra, sem que se instaure uma crise sistêmica.

Um detalhe importante desta colocação é que os princípios jamais são aplicados diretamente a nenhuma situação, apenas as regras o são. É que, ao passo que as regras são verdadeiramente comandos que obrigam, proíbem ou permitem, os princípios servem como fundamento axiológico e justificativo da aplicação das regras. Nesse sentido, os princípios servem como guias para a aplicação das regras.

Se um juiz ao sentenciar em um processo, por exemplo, um Mandado de Segurança, e decidir em favor do contribuinte, fundamentando a decisão com o princípio da capacidade contributiva, não estará aplicando essa norma diretamente na situação, pois sua generalidade não permite. A regra será aquela, individual e concreta, que determinará ao Fisco que não que o Fisco não cobre o tributo do contribuinte, pois tal ato estará ferindo o seu direito líquido e certo protegido pelo ordenamento jurídico. Cabe dizer que o mesmo se aplica às regras constitucionais tais como a estrita legalidade, a irretroatividade, anterioridade ou as imunidades. O seu caráter genérico faz com que sirvam como argumentos, alguns de maior objetividade (regras constitucionais), alguns com menos objetividade (princípios constitucionais).

Utilizando o gráfico da Escolha do Consumidor aplicado ao Direito, especificamente à questão das possíveis escolhas resultantes em regras, a partir da ponderação dos princípios. O gráfico passa a ser da Escolha do Aplicador, onde este tem dois princípios ou direitos fundamentais em conflito no caso concreto. Por exemplo, o direito à privacidade e o direito à livre-expressão. A depender do caso, poderá extrair diversas soluções (regras) a partir da combinatória entre os princípios.

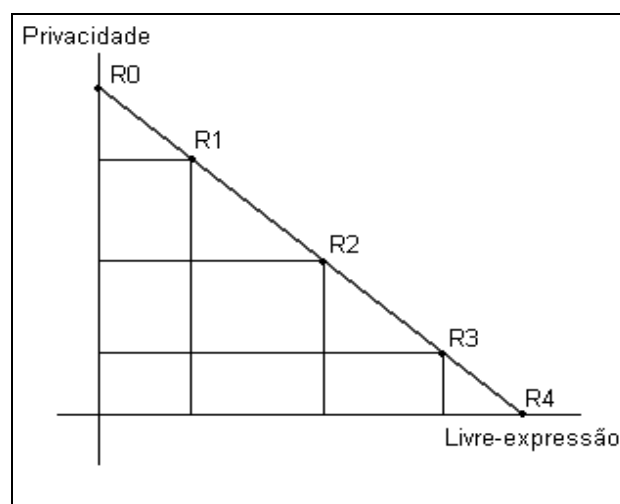


Figura 2: gráfico de princípios e regras

Todas as intersecções entre os dois vértices são possíveis regras. Há situações, particularmente no direito tributário, onde não é possível atender aos dois valores simultaneamente, a partir de concessões e ajustes entre as partes. Ou se atende integralmente um princípio ou se atende o outro. As soluções extremadas são denominadas, pelos economistas, de *soluções de canto*.³⁴

Num conflito entre, por exemplo, os princípios do livre-exercício ao trabalho (ou livre-iniciativa) e a livre concorrência, e não havendo possibilidade de conjunção dos valores em pauta, como sói acontecer no direito tributário³⁵, a solução terá de ser a de canto, conforme o gráfico abaixo (figura 2).

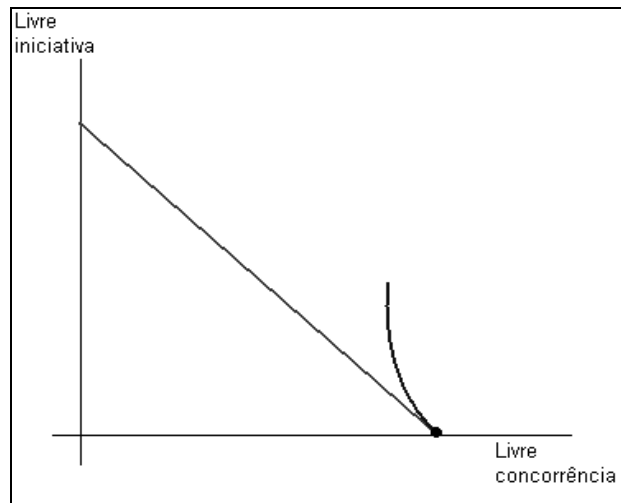


Figura 2: solução de canto

Quanto ao argumento da generalidade referido linhas atrás, o mesmo poderia muito bem servir para quaisquer regras gerais e abstratas, tais como as civis, penais, tributárias, administrativas, etc. Todavia, sempre que o aplicador deparar-se com um fato que se subsuma à regra geral, deve construir uma regra concreta que aplique o conteúdo daquela ao caso concreto. O seu campo de escolha torna-se diminuto ou mesmo nulo, dependendo do caso.

Como vimos nos gráficos acima, há situações em que é sobremaneira difícil decidir por qual solução extrair do caso, em vista de conflito entre princípios jurídicos. Considerando que não há hierarquia entre princípios constitucionais, ou mesmo graus de generalidade/especificidade e tampouco cronologia na sua legislação (regra posterior revoga a anterior), soluções usuais para dirimir conflitos entre regras antinômicas, outras ferramentas de decisão devem ser

³⁴ A solução de canto ocorre quando a taxa marginal de substituição de um consumidor não se iguala entre os preços em nenhum nível de consumo (Pindick e Rubinfeld, *Microeconomia*, p. 85). A curva de indiferença representa uma solução de canto. Em outras palavras, ainda que o preço de um bem caia, o consumidor continuará adquirindo apenas um dos bens, empurrando a curva de indiferença para um dos cantos do gráfico. O indivíduo pode optar por não consumir determinada mercadoria por diversas razões (morais, religiosas, preço do bem, etc.), e a variação no preço dela não causará diferença na preferência do consumidor.

³⁵ Dada a estrita legalidade que rege o sistema tributário. Se isso protege o contribuinte por um lado, por outro deixa os aplicadores de mãos atadas. Se houve fato gerador, deve ser o tributo. Ao mesmo tempo, se há de um lado a desobrigação de pagar o tributo (e.g. por decisão que declara a inconstitucionalidade) e de outro, a obrigação de pagá-lo (e.g. por decisão que afirma a constitucionalidade), não é possível aplicar solução intermediária, salvo se houver lei expressa que o autorize. A transação tributária, uma vez instituída, seria uma forma de chegar a essas soluções não-extremadas.

trazidas à baila. E é nessas situações que a Análise Econômica do Direito tem muito a contribuir.

2.1. Escolhas e renúncias

Cada vez que temos que agir, inevitavelmente optamos por uma ou mais alternativas que se nos apresentam. E, sempre que optamos por uma das possibilidades, excluimos as demais, pelo menos em relação àquele momento específico. E o fazemos através da nossa racionalidade.

A racionalidade ou razão permite que o indivíduo possa efetuar escolhas consistentes, conforme visto acima. Entretanto, como diz o aforismo, *para cada escolha, uma renúncia*. Sempre que o indivíduo opta por uma alternativa, exclui as demais. O termo econômico para essa escolha/renúncia é *trade off*, uma troca que implicará também num *custo de oportunidade*.

O custo de oportunidade, por sua vez, é o custo em que incorre o indivíduo por deixar de ter escolhido a segunda melhor alternativa. Por exemplo, se João tem a alternativa de estudar no exterior ou continuar no seu emprego, ao optar por estudar, o seu custo de oportunidade será o salário que deixará de ganhar por não estar trabalhando.

As escolhas efetuadas pelo agente racional são baseadas em preferências pessoais, sendo que essas preferências, por sua vez, são elencadas com base nos valores de cada indivíduo. Se João opta por estudar no exterior, é porque essa opção lhe tem mais *utilidade*, i.e., ele *valora* mais a sua formação pessoal do que o emprego presente.

Qualquer ação tomada pelo indivíduo requer como condição necessária, uma escolha dentre as alternativas que lhe cabiam no momento, de acordo com a quantidade de informação de que ele dispunha. Essa escolha que motivou a ação acarretará, por sua vez, toda uma gama de novas alternativas de ações a serem tomadas. Da mesma forma que no jogo de xadrez, cada jogada abre toda uma nova gama de possibilidades, assim também acontece com em nossa vida, desde as situações mais mezinhas até as mais relevantes.

No contexto jurídico, cada escolha do destinatário ou do aplicador do direito também pode acarretar *trade offs* e conseqüentes custos de oportunidade. Se o contribuinte resolve pagar seus tributos ou sonegá-los, tal escolha poderá se dar por princípios morais, como também, por uma avaliação “custo X benefício”, mediante a análise dos “preços” que a sanção correspondente lhe acarretará.

O juiz, por outro lado, ao aplicar uma regra ao caso concreto a partir de princípios que estejam em conflito, também terá que optar por um deles.³⁶ E essa opção gerará custo de oportunidade: o custo da segunda melhor solução que poderia ter sido adotada.

³⁶ Como foi o recente caso da fábrica de cigarros American Virginia, julgado pelo STF. Os princípios do livre-exercício do trabalho e da livre concorrência estavam em conflito: se a fábrica fosse proibida de operar devido a falta de pagamento de tributes, poder-se-ia estar violando o princípio do livre exercício do trabalho. Por outro lado, se a fábrica fosse permitida a operar, estaria em vantagem competitiva desleal em relação aos outros concorrentes no Mercado. Todos os votos dos Ministros abordaram o referido conflito e, por maioria, o STF decidiu por manter a proibição. O custo de oportunidade aqui são os empregos diretos e indiretos gerados pela fábrica. Contudo, não a arrecadação tributária, uma vez que ela não pagava tributes de qualquer forma.

2.2. As externalidades

Cada escolha que resulta numa ação acarreta, inevitavelmente, conseqüências.

Todavia, muitas vezes, as conseqüências afetam não apenas quem tomou as decisões, mas também a terceiros. São as *externalidades*, espécie de falha de mercado, que podem ser tanto positivas quanto negativas. Por exemplo, sei que se eu optar por levar uma vida desregrada, comendo e bebendo de forma não saudável, mais cedo ou mais tarde a conseqüência será a perda da minha saúde. Em tese, esse é um problema que compete apenas a mim, encontra-se dentro da minha esfera de livre-escolha de como levar a minha própria vida do jeito que bem entendo. Contudo, se os meus problemas de saúde acarretarem custos para alguns (família) ou para todos (Estado), estarei gerando externalidades negativas.³⁷

Por outro lado, as externalidades geradas para terceiros podem ser também positivas. Por exemplo, a implantação de obras públicas pode acarretar valorização nos imóveis dos contribuintes. Essa externalidade pode ser internalizada pelo Estado, ao instituir a Contribuição de Melhoria, que será cobrada na medida dessa valorização. O problema é que nem sempre essa externalidade pode ser internalizada, gerando o problema do *free rider*.³⁸

Ao ter que decidir sobre qual princípio deve preponderar, o juiz deve levar em conta as externalidades envolvidas no caso. Ainda que o caso concreto consista em um litígio entre determinados sujeitos de direito, havendo externalidades, terceiros serão afetados pela decisão. Um exemplo recente de preocupação com externalidades é o requisito de admissibilidade de recurso extraordinário, a chamada cláusula de repercussão geral, instituída pela Emenda Constitucional nº 45/04 (que alterou o artigo 102, da CF)³⁹ e regulada pela Lei nº 11.418/06 (que acrescentou os dispositivos relativos ao Código de Processo Civil).⁴⁰ A lei

(AC-MC 1657/RJ- Rio de Janeiro. Medida Cautelar em Ação Cautelar Relator(a): Min. Joaquim Barbosa Relator(a) p/ Acórdão: Min. Cezar Peluso Julgamento: 27/06/2007. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. DJe-092. Divulg. 30-08-2007. Public. 31-08-2007. Disponível em www.stf.gov.br)

³⁷ O exemplo de externalidade negativa mais citado na literatura especializada é o da fábrica poluidora, cujo custo gerado a terceiros (poluição) que não fazem parte da relação fábrica e cliente não é internalizado nos custos da fábrica.

³⁸ A externalidade positiva, ao contrário do que o senso-comum possa pensar, também acarreta problemas, pois não gera incentivos para que aquele bem possa ser produzido ou explorado de forma eficiente. Exemplificando, temos a situação na qual determinada rua residencial vem sofrendo constantes roubos e assaltos. Os moradores resolvem se reunir para, em conjunto, contratar uma empresa de segurança privada. Um deles, que sofreu mais assaltos, consulta uma empresa de segurança e informa aos vizinhos o custo que sairá para cada um da contratação do serviço. Os vizinhos desistem da contratação por achar que o serviço é caro demais. Contudo, o morador vítima de assalto contrata os serviços e coloca o segurança apenas em frente a sua residência. A presença do segurança acaba inibindo as atividades criminosas em toda a rua. Apesar de apenas um dos moradores arcar com o custo, todos os demais se beneficiam. São, portanto, *free-riders*. Nessa situação específica, a necessidade impôs ao morador que arcasse com todos os custos, mas em diversas outras situações em que não ocorresse tal necessidade, também não haveria incentivos para que se criasse um bem ou serviço que agregasse *free-riders* ao seu uso.³⁸ É por isso que, nesses casos, esses bens públicos devem ser implementados e explorados pelo Estado. Todo o resto, mesmo aquilo que juridicamente é definido como bem-público, mas que permite o uso-rival e a exclusividade, deve ser explorado pela iniciativa privada, que o fará de forma mais eficiente.

³⁹ Art. 102. § 3º. No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros." (NR)

⁴⁰ Art. 2º A Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 543-A e 543-B:

fala expressamente em “questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa”. Nada mais, nada menos do que externalidades.

Em síntese, tratando-se de princípios, isto é, de justificativas para a solução de casos difíceis, as consequências deve ser avaliadas. E, dentre as diversas ferramentas econômicas disponíveis para avaliar essas consequências, encontra-se a Teoria da Escolha Racional.

3. Não-confisco e livre-iniciativa: a relação entre os deveres instrumentais, os custos de conformidade e os custos de transação

3.1. Deveres instrumentais e formais, custos de conformidade e princípio do não-confisco

Regras que meramente impõem abstenção de conduta ao indivíduo, como é o caso da maioria das regras penais, não geram custos. Para que um sujeito cumpra com o mandamento implícito na sanção penal do homicídio (artigo 121 do Código Penal), basta não fazer nada. Não há custo algum para abster-se de cumprir com uma conduta tipificada pelo direito penal.⁴¹

É que o direito penal é formado basicamente por regras secundárias, i.e., por sanções que impõem a exequibilidade estatal (*enforcement*) ao cometimento de um ilícito.⁴² Já o direito tributário é formado primordialmente de regras primárias, dispositivas de condutas, que impõem obrigações pecuniárias aos seus destinatários.

Para que os contribuintes possam cumprir com as imposições desta natureza, não basta absterem-se de praticar condutas. *Pelo contrário, necessitam realizar uma série de ações para que possam cumprir com suas obrigações tributárias.*

Ainda que o núcleo do sistema tributário consista de fato no instituto “tributo”, i.e., as regras tributárias em sentido estrito, apenas estas não bastam. Para o contribuinte poder cumprir com suas obrigações com o fisco tem também de cumprir com determinadas regras concernentes à fiscalização e arrecadação dos tributos, que Paulo de Barros Carvalho⁴³ denomina de *deveres instrumentais e formais*.⁴⁴ Dentre estas regras, encontram-se, e.g., declarações de todo o tipo (DCTF, DIRF, GIA, etc), assim como registros nos livros fiscais da empresa e emissão de notas fiscais.

“Art. 543-A. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecurável, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.

§ 2º O recorrente deverá demonstrar, em preliminar do recurso, para apreciação exclusiva do Supremo Tribunal Federal, a existência da repercussão geral.

§ 3º Haverá repercussão geral sempre que o recurso impugnar decisão contrária a súmula ou jurisprudência dominante do Tribunal.

§ 4º Se a Turma decidir pela existência da repercussão geral por, no mínimo, 4 (quatro) votos, ficará dispensada a remessa do recurso ao Plenário

⁴¹ Há exceções, como, por exemplo, a obrigatoriedade de prestar socorro, implícita na sanção relativa à omissão de socorro, agravante do homicídio culposo (art. 121, §4º).

⁴²Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*, p. 34.

⁴³ *Curso de Direito Tributário*, p. 153.

⁴⁴ O que o Código Tributário Nacional (art. 113) denomina de “obrigações acessórias”.

Ocorre que não são apenas os tributos propriamente ditos que geram custos para o contribuinte, isto é, alcançam a sua capacidade contributiva. Os deveres instrumentais, ainda que sejam obrigações de fazer e não obrigações de dar (apesar do seu descumprimento usualmente gerar multa), importam em custos para o seu cumprimento. São os chamados “custos de conformidade”⁴⁵.

O Brasil, infelizmente, é o campeão mundial no que se refere a estes custos. Segundo o relatório *Doing Business 2007* do Banco Mundial, ainda que o Brasil tenha uma das maiores cargas tributárias sobre receita (é o terceiro lugar, perdendo apenas para Burundi e Sierra Leoa, primeiro e segundo lugares respectivamente), o que mais preocupa no referido estudo é o grau de burocracia existente no país. Segundo o relatório, nada menos do que 2.600 horas anuais são necessárias, em média, para que uma empresa cumpra com suas obrigações tributárias, colocando o Brasil no topo do pódio. O país é o primeiro lugar no ranking dos mais demorados e difíceis de cumprir com as obrigações fiscais, sendo seguido imediatamente por verdadeiras “potências” econômicas, Ucrânia e Cêmeron.

Qual a relação dos custos de conformidade com a questão do confisco tributário?

O princípio do não-confisco é enunciado pelo artigo 150, IV da Constituição, que veda os entes federativos de “utilizar tributo com efeito de confisco”. Isso significa que, uma vez que a Constituição protege o direito de propriedade (art. 5^o, XXII), o Estado não pode utilizar de subterfúgios (como, por exemplo, a tributação) para tomar para si o que é do particular.

A doutrina costuma avaliar o eventual efeito confiscatório apenas à luz das regras tributárias em sentido estrito, i.e., os tributos. Contudo, dada a enorme quantidade de deveres instrumentais existentes em nosso sistema tributário, é imperativo o exame dos custos de conformidade brasileiros. A possibilidade de violação do princípio do não-confisco devido a esses custos é uma possibilidade real.

3.2. Deveres instrumentais, sanções políticas e o princípio da livre-iniciativa

O problema das externalidades, já visto linhas atrás, é uma das chamadas falhas de mercado, isto é, aquelas situações onde supostamente a homoestase ou “mão invisível” não é o suficiente para corrigir desvios do sistema econômico.

Arthur Pigou, inovador economista inglês, primeiramente identificou a questão do custo social diferenciado do custo privado, isto é, o custo que a sociedade arca devido às externalidades, muitas vezes não internalizadas nos custos dos agentes ao efetuarem trocas econômicas.

A solução dada por Pigou foi justamente a imposição de tributos, como forma de desincentivar externalidades. Assim, por exemplo, no caso das fábricas, que seriam tributadas

⁴⁵ Aldo Bertolucci foi pioneiro, ao abordar a problemática dos custos de conformidade, em sua tese de mestrado (Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil. FEA, 2003.) defendida na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. Segundo o autor, são custos de conformidade as obrigações tais como declarações relativas a impostos, informações ao fisco federal, estadual e municipal, inclusões e exclusões realizadas por determinações das normas tributárias, atendimento a fiscalizações, alterações da legislação, autuações e processos administrativos e judiciais.

pela poluição que causassem, servindo então para internalizar essas externalidades negativas, corrigindo então tais falhas de mercados.

Algumas décadas mais tarde, Ronald Coase escreveu o artigo que viria a originar a moderna Análise Econômica do Direito bem como lhe conferir o Nobel de Economia: *The Problem of Social Cost* (O Problema do Custo Social). A solução de Coase para resolver o problema das externalidades foi focar a solução não nelas propriamente, no sentido de eliminá-las através de incentivos produzidos pela tributação, como o fez Pigou. O foco foi nos chamados *custos de transação*.

Os custos de transação referem-se não ao custo das mercadorias, bens e serviços em si mesmos, mas sim aos custos da própria transação. Por exemplo, um produto qualquer como um livro raro, pode ter um preço “X”. Mas, se para adquiri-lo eu tiver que dar a volta ao mundo ou passar dias convencendo o seu proprietário a vendê-lo, é evidente que o preço real do livro será de “X+Y”, sendo “Y” o custo de toda a transação necessária para a compra.⁴⁶

Assim, para Coase, se os custos de transação forem nulos e as partes puderem transacionar no sentido de compensações mútuas, poderão solucionar as externalidades geradas, sendo essas não causadas por uma das partes, mas pela escolha de ambas as partes. Nesse sentido, não tem importância como estão distribuídos os direitos de propriedade ou quem tem direito em primeiro lugar (ex. os moradores ou a fábrica), pois não havendo custos de transação, a barganha levará a uma solução eficiente. A fábrica pode adquirir, mediante compensação aos moradores, o seu direito de poluir. Ou os moradores poderão comprar o direito ao ar puro, compensando a fábrica. O resultado será eficiente, economicamente.

A solução de Coase, depois denominada por outros economistas de “Teorema de Coase”, pode ser assim enunciada (em uma de suas versões simplificadas):

Assim, o Teorema de Coase é uma equação, cujo resultado é eficiência econômica:

$$\begin{array}{c} \text{DIREITOS DE PROPRIEDADE DEFINIDOS E OBJETIVOS} \\ + \\ \text{CUSTOS DE TRANSAÇÃO NULOS} \\ = \\ \text{EFICIÊNCIA ECONÔMICA} \end{array}$$

É certo, todavia, que um cenário de custos nulos de transação não tem correspondência na realidade. Coase, como é de hábito entre os economistas, utiliza-se de um modelo para explicar um determinado fenômeno. Poder-se-ia dizer que custos de transação nulos são uma *ficção heurística*, i.e., um expediente que, não obstante não ter correspondência no mundo real, cumpre a função de explicar determinada porção da realidade social, ainda que por uma lógica contrafactual. A partir do modelo, percebem-se as falhas no sistema real.

Ainda assim, é necessário que os custos de transação sejam baixos, o que, infelizmente, não ocorre no Brasil. A burocracia estatal é enorme, implicando efeitos também na relação estado e contribuinte, conforme vimos no tópico anterior. Os custos de conformidade, assim como as recorrentes sanções políticas impostas pelo Estado, têm o efeito de aumentar os custos de

⁴⁶ Para um estudo mais profundo sobre o tema, ver a obra “The Economics of Transaction Costs”, obra organizada por Oliver Williamson e Scott E. Masten (Northampton: Elgar Critical Writings Reader, 1999).

transação, enferrujando o mercado.⁴⁷ Grande parte do enorme tempo necessário para abrir ou encerrar uma empresa se deve a obrigações tributárias, e isso tem um efeito direto na atividade privada.⁴⁸ Como se isso não bastasse, o Estado utiliza-se das chamadas sanções políticas, formas indiretas de coagir o contribuinte a pagar tributos.

Não se pode esquecer que a Constituição brasileira elegeu a livre iniciativa como um dos pilares da república:

“Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

...

IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

O artigo 170, parágrafo único, da CF também enuncia: “É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”.

Outrossim, percebe-se que o sistema tributário real, repleto de custos de conformidade e gerador de imensos custos de transação, encontra-se em desconformidade com os mandamentos constitucionais.⁴⁹ E, sendo assim, cabe acionar o poder judiciário, para que então livre o particular de tais violações aos seus direitos fundamentais.

Considerações Finais

Com esse pequeno artigo, busquei apresentar a Análise Econômica do Direito e propor algumas aplicações no Direito Tributário. Na esteira do pensamento pluralista e inovador de Paulo de Barros Carvalho, entendo que a moderna Teoria Geral do Direito deve ser aberta às

⁴⁷ Por exemplo, a dificuldade de obtenção de certidões negativas necessárias para que uma empresa possa concorrer em licitações ou obter financiamentos é enorme.

⁴⁸ Uma fusão ou aquisição entre empresas pode demorar muito mais do que o necessário, ou muitas vezes até ser inviabilizada por causa disso. Qualquer profissional que já enfrentou uma auditoria legal (*due diligence*) tributária, sabe disso.

⁴⁹ Ainda que a cláusula “salvo nos casos previstos em lei” tenha o efeito de neutralizar a suposta liberdade negativa assegurada pelo enunciado, no sentido de liberar o particular de prévia autorização de órgãos públicos para exercer sua atividade, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de vedar a intervenção estatal como forma de pressionar o contribuinte a saldar seu passivo fiscal, conforme o RE 413.782:

“Em síntese, a legislação local submete o contribuinte à exceção de emitir notas fiscais individualizadas, quando em débito para com o fisco. Entendo conflitante com a Carta da República o procedimento adotado. (...) A lei estadual contraria, portanto, os textos constitucionais evocados, ou seja, a garantia do livre exercício do trabalho, ofício ou profissão — inciso XIII do artigo 5º da Carta da República — e de qualquer atividade econômica parágrafo único do artigo 170 da Constituição Federal.” (RE 413.782, voto do Min. Marco Aurélio, DJ 03/06/05)

O Supremo Tribunal inclusive já sumulou tal entendimento, nas antigas súmulas 70 e 437, que dizem, respectivamente:

Súmula 70: é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 547: não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

mais variadas contribuições e, dentre estas, a Análise Econômica apresenta-se como uma das mais potentes e completas.

Citando o homenageado jurista, “o ambiente dialógico da academia e a atividade profissional desenvolvida em ritmo acelerado, se bem conjugados, determinam uma instabilidade saudável, que o incita o pensamento e provoca o espírito no sentido de empreender novas iniciativas.”⁵⁰

A Análise Econômica do Direito, ou simplesmente Direito e Economia, vem integrar-se a esse espírito “instável”, nunca satisfeito e sempre buscando novos conhecimentos, construindo a verdadeira idéia de Ciência.

Referências Bibliográficas

ALEXY, Robert. *Teoria de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de estudios constitucionales, 1997. Trad. de Ernesto Galzon Valdés.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômano*. São Paulo: Edipro, 2002. Tradução de Edson Bini

AUSTIN, John. *The Province of Jurisprudence Determined*. New York: Prometheus Books, 2000.

BAIRD, Douglas G., GERTNER, Robert H., PICKER, Randal C. *Game Theory and the Law*. Cambridge: Harvard University Press, 1994.

BECCARIA, Cesar. *On Crime and Punishment*. Indiana: Hackett Publishing, 1986.

BECKER, Gary. “The Economic Approach to Human Behavior” e “Crime and Punishment: an Economic Approach”. In *The Economic Approach to Human Behavior*. The University of Chicago Press, 1978.

BENTHAM, Jeremy. *The Principles of Morals and Legislation*. New York: Prometheus Books, 1988.

BERTOLUCCI, Aldo. Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil. FEA, 2003.

CALABRESI, Guido. “Some Thoughts on Risk Distribution and the Law of Torts” *Yale Law Journal*, Vol.70 (1961).

CALABRESI, Guido. *The Cost of Accidents. A legal and economic analysis*. Yale University Press, 1972.

CARVALHO, Paulo de Barros. “O Absurdo da Interpretação Econômica Do “Fato Gerador”. Direito e sua autonomia – O paradoxo da interdisciplinariedade.” In *Revista de Direito Tributário*, nº 97. São Paulo: Malheiros, 2007.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2004.

COASE, Ronald. “The Problem of Social Cost”. *Journal of Law and Economics*, n. 3, p. 1-23, 1961

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

DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1997.

DWORKIN, Ronald. *A Matter of Principle*. Oxford: Oxford University Press, 1985.

⁵⁰ *Direito Tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. Prefácio à quarta edição. p. XIII.

HART, Herbert L. A. *O Conceito de Direito*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1986. Trad. A. Ribeiro Mendes.

GEORGAKOPOULOS, Nicholas L. *Principles and Methods of Law and Economics. Basic Tools for Normative Reasoning*. Cambridge: Cambridge University Press, 2005.

KAPLOW, Louis, SHAVELL, Steven. "Should legal rules favor the poor? Clarifying the role of legal rules and the income tax in redistributing income." *Journal of Legal Studies*. University of Chicago, 2000.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 1998. Trad. Luis Carlos Borges.

KRUGMAN, Paul, WELLS, Robin. *Introdução à Economia*. São Paulo: Campus, 2007. Tradução de Helga Hoffman.

MANKIW, N. Gregory, *Princípios de Microeconomia*. São Paulo: Thomson. Tradução de Allan Vidigal Hastings.

PINDICK, Robert, S., RUBINFELD, Daniel L. *Microeconomia*. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

Oxford Dictionary of Economics. Oxford: Oxford University Press, 2007.

POSNER, Richard. *Economic Analysis of Law*. Wolters Kluwer Law & Business, 2007.

SMITH, Adam. *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. 2ª ed., Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2 v., 1989. Trad. Luís Cristóvão de Aguiar.

TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

WILLIAMSON, Oliver e MASTEN Scott E. (organizadores) *The Economics of Transaction Costs*. Northampton: Elgar Critical Writings Reader, 1999.