

# Teoria da Tributação Ótima: Passado, Presente e Futuro

## *Optimal Taxation Theory: Past, Present and Future*

Marcos de Aguiar Villas-Bôas

*Doutor em Direito Tributário pela PUC-SP. Mestre em Direito pela UFBA.*

*Conselheiro da Primeira Seção do Carf. Advogado (Licenciado), (Bahia).*

E-mail: [marcosavb@ig.com.br](mailto:marcosavb@ig.com.br).

### *Resumo*

A teoria da tributação ótima era, até bem pouco tempo, praticamente desconhecida no cenário do Direito Tributário Brasileiro. Na Economia, ela é suscitada com pouca frequência. Por outro lado, essa teoria vem sendo estudada no exterior há aproximadamente um século e tem fornecido substrato para as reformas tributárias de inúmeros países, inclusive dos mais desenvolvidos. A teoria da tributação ótima é um caminho interessantíssimo para a evolução da política tributária, que é uma parte central da política econômica e, portanto, das políticas públicas. O sucesso socioeconômico do Brasil depende de melhores medidas tributárias e, com o objetivo de atingir esse fim, depende de um conhecimento de política tributária muito mais avançado. Para tanto, é preciso conhecer o passado e o presente da teoria da tributação ótima, para que se realize projeções pensando no futuro. Este texto propõe não somente que os brasileiros se atualizem e se aprofundem na teoria da tributação ótima, mas que, utilizando as ferramentas adequadas, busquem assumir a vanguarda mundial da política tributária.

*Palavras-chave:* direito tributário, economia, políticas públicas, política econômica, política tributária, teoria da tributação ótima.

### *Abstract*

Optimal taxation theory was practically unknown since recent times in Brazilian Tax Law environment. In Economics, it is rarely mentioned. On the other hand, that theory has been studied abroad for around a century and has been sourcing information to the tax reforms of several countries, including the more developed ones. Optimal taxation theory is a very interesting path to tax policy evolution, which is a core part of economic policy, and therefore of public policies. The socioeconomic success of Brazil depends on better tax measures, and, in order to achieve that goal, depends on a much more advanced tax policy knowledge. In order to achieve this goal, it is necessary to know optimal taxation theory past and present, making it possible to create projections for the future. This text proposes not only that Brazilians should become actualized, and that they should go deeper into optimal taxation theory, but, utilizing the adequate

tools, it also proposes that they should take the tax policy worldwide vanguard.

*Keywords:* tax law, economics, public policies, economic policy, tax policy, optimal taxation theory.

## 1. Considerações Iniciais

A tributação é um tema ao qual os acadêmicos vêm dando cada vez mais atenção. Os tributos existem desde alguns séculos antes de Cristo e, provavelmente, continuarão a exercer seu papel por um bom tempo, até que se encontre um modo melhor de financiar o Estado ou que este deixe de existir em virtude de ter sido criada outra forma mais avançada de organização social. Como não há grandes perspectivas de que uma dessas hipóteses aconteça em curto prazo, a tributação deverá continuar sendo um tema fundamental durante todo este século XXI e, provavelmente, em séculos posteriores.

Em países menos desenvolvidos, é muito comum uma visão da tributação que olha quase somente para as formas de limitar o poder de tributar, que considera a tributação odiosa e o Fisco um carrasco. Essa visão não é completamente errada, mas é incompleta, pouco complexa, e pode ser exagerada. Ainda que o poder estatal precise ser limitado, que a tributação invada a propriedade do cidadão e que o Fisco possa agir, sobretudo em países menos desenvolvidos, de forma arbitrária; a tributação continua sendo elemento essencial da manutenção do Estado e de realização dos seus fins sociais. Deste modo, é preciso se aprofundar ao máximo nas melhores formas de lidar com essa ferramenta socioeconômica fundamental para os seres humanos<sup>1</sup>.

Uma das questões mais essenciais, quando tratamos de tributação, é: qual o melhor sistema tributário? Em outras palavras, pode-se perguntar: quais os tributos que devem ser instituídos e de que forma deve ser o seu *design*? Buscando responder a essa pergunta, abre-se basicamente dois gêneros de problemas: a) Qual o sistema tributário que mais favorece a eficiência econômica? b) Qual o sistema tributário que confere mais justiça social? Para descobrir as medidas de política tributária que conferem mais eficiência e equidade, é necessário um estudo aprofundado, transdisciplinar, complexo, que ainda é extremamente incipiente no Brasil.

Nas últimas décadas, os autores brasileiros se dedicaram intensamente à análise da legislação posta e à sua interpretação para efeitos de tributar ou não determinados conjuntos de fatos, mas o interesse por um estudo sobre qual a melhor forma de tributar foi extremamente reduzido<sup>2</sup>. Acontece, todavia, que

<sup>1</sup> Para uma análise mais complexa da tributação, com foco filosófico moral e social, ver: MURPHY, Liam; e NAGEL, Thomas. *The myth of ownership: tax and justice*. Nova Iorque: Oxford University Press, 2002. Esse livro ressalta a importância da tributação para as sociedades capitalistas democráticas, analisando o seu papel na relação entre coletividade e propriedade privada. Ao final do dia, é também uma interessantíssima obra sobre política tributária.

<sup>2</sup> Para análises acerca dos problemas gerados pelo viés de estudo do Direito Tributário Brasileiro prevalecente nas últimas décadas, ver, por exemplo: VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. "Direito tributário disciplinar, interdisciplinar, multidisciplinar, pluridisciplinar e transdisciplinar". In: ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Revista de Direito Tributário Atual* nº 33. São Paulo, Dialética,

estudos profundos de política tributária, pela sua intrínseca transdisciplinaridade, colaboram para um melhor inter-relacionamento dos conhecimentos jurídicos, políticos, econômicos, contábeis, financeiros etc., permitindo uma melhoria da interpretação da legislação tributária, que requer uma noção razoável de várias outras disciplinas e uma capacidade de cruzar os conhecimentos, motivo pelo qual, assim como acontece com frequência no exterior e já vem acontecendo na USP, ao menos um tópico sobre política tributária (e, nesse caso, sobre a teoria da tributação ótima) deveria ser incorporado a todos os currículos de graduação em Direito e pós-graduação em Direito Tributário no Brasil.

A despeito de a teoria da tributação ótima ser um tema muito afeto à Ciência Econômica, pois busca o sistema tributário que dê à economia o máximo de equidade e eficiência, alterações na legislação tributária apenas podem ser feitas por meio de leis, e essa é a seara dos juristas. Em regra, os economistas não entendem bem o processo legislativo para alteração do sistema tributário posto, assim como não têm profundo conhecimento sobre as normas jurídicas das quais dependem propostas de política tributária. Portanto, juristas e economistas podem e devem trabalhar juntos para chegarem a melhores propostas, o que não significa que eles também não possam, e até devam, se aprofundar nos conhecimentos de uns dos outros para que consigam chegar sozinhos a propostas mais profundas, complexas, sustentadas tanto em conhecimentos jurídicos, como econômicos e, quem sabe, políticos, financeiros, contábeis, sociológicos, psicológicos etc.

No Brasil, a utilização do conhecimento econômico no Direito Tributário ainda engatinha e, talvez por isso, praticamente não se conhece nada a respeito da teoria da tributação ótima<sup>3</sup>. No entanto, ainda que ferramentas econômicas possam colaborar para o estudo do Direito, elas não resolvem sozinhas os problemas na maioria das ocasiões, sendo necessários conhecimentos de outras disciplinas para que os mecanismos mais importantes dos sistemas complexos envolvidos na tributação possam ser compreendidos. Aliás, a própria Ciência Econômica vem passando por mudanças, sendo que novos métodos e ideias vêm se consolidando na última década<sup>4</sup>.

agosto de 2015, pp. 184-207. Ver também: VILLAS-BÓAS, Marcos de Aguiar. *Direito tributário, pragmática e transdisciplinaridade: da incidência normativa à política tributária*. Disponível em [http://optimaltaxationtheory.com/assets/Site\\_-\\_Marcos\\_Villas-B\\_\\_as\\_-\\_Tese\\_de\\_Doutorado\\_-\\_Publica\\_\\_\\_\\_.pdf](http://optimaltaxationtheory.com/assets/Site_-_Marcos_Villas-B__as_-_Tese_de_Doutorado_-_Publica____.pdf). Acesso em 8 de setembro de 2015.

<sup>3</sup> São pouquíssimos os textos brasileiros que tratam da teoria da tributação ótima e, na maioria dos casos, foram escritos por economistas. Ver, por exemplo: BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. *Teoria da tributação ótima sobre o consumo*. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/5wwz/tributacao-otima-isso-existe-fabio-rodrigues-de-oliveira-carlos-alberto-pereira-mauro-fernando-gallo>. Acesso em 20 de agosto de 2015; OLIVEIRA, Fabio Rodrigues; PEREIRA, Carlos Alberto; e GALLO, Mauro Fernando. *Tributação ótima - isso existe?* Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/5wwz/tributacao-otima-isso-existe-fabio-rodrigues-de-oliveira-carlos-alberto-pereira-mauro-fernando-gallo>. Acesso em 16 de agosto de 2015.

<sup>4</sup> Há mais de uma década, vem sendo realizados inúmeros esforços ao redor do mundo para que o conhecimento econômico tradicional, pautado na ideia da mão invisível, de agentes racionais e em outras noções típicas do pensamento ultrapassado da Idade Moderna, seja superado. Compreender esse movimento pode colaborar, inclusive, para a construção de métodos e ideias por uma renovação do ensino jurídico. Ver, por exemplo, os materiais produzidos pelo *Institute for New Economic Thinking* - Inet, como o vídeo disponível em <http://ineteconomics.org/community/events/liberté-égalité-fragilité/agenda/teaching-economics>. Acesso em 18 de agosto de 2015.

A proposta deste texto é incentivar, por meio do estudo da teoria da tributação ótima, um aprofundamento dos brasileiros em política tributária, mas sem ficarmos presos ao conhecimento tradicional produzido pelos autores estrangeiros. Para que realizemos avanços mais rápidos no Brasil, os estudos de política tributária devem recorrer a algumas das ferramentas cognoscitivas mais avançadas hoje existentes no mundo, de modo a permitir que os brasileiros deixem de apenas se atualizar tardiamente acerca do que acontece nos países mais desenvolvidos, tornando-se aptos a assumir a vanguarda mundial de produção de conhecimento sobre tributação.

Este texto trata, portanto, do início da teoria da tributação ótima, do seu desenvolvimento ao longo do século XX, do seu momento presente e de como o futuro pode ser construído para que entregue melhores resultados a um maior número de pessoas. Milhões de indivíduos continuam sem moradia e sem ter o que comer em todo o mundo. Mesmo em países desenvolvidos, como os Estados Unidos, a renda das classes baixa e média vale menos do que valia algumas décadas atrás<sup>5</sup>. O modelo capitalista atual não entrega resultados bons para a maioria da população, de modo que não pode ser considerado vantajoso. Os estudiosos da tributação têm papel central na construção de um capitalismo mais democrático, inclusivo e menos sujeito a grandes crises.

## 2. A História da Teoria da Tributação Ótima

Não é tão simples determinar um marco inicial da teoria da tributação ótima, pois os estudos sobre as melhores formas de tributar vêm de muitos séculos atrás. Adam Smith, o pai da Economia Moderna, tratou extensamente da tributação na sua obra seminal intitulada no Brasil de forma abreviada *A riqueza das nações*<sup>6</sup>, que fora publicada pela primeira vez em março de 1776, e estabeleceu alguns princípios que são considerados fundamentais até hoje: a) os tributos devem respeitar a igualdade, devendo ser exigidos na medida das habilidades de cada indivíduo; b) a tributação precisa ser certa, não pode ser arbitrária e sobre ela não devem pairar dúvidas, de modo a evitar insegurança e insolência por parte do contribuinte; c) o momento e a forma de pagamento do tributo devem ser os melhores para o contribuinte, evitando onerar ainda mais aquele que já é onerado pela tributação, reduzindo-se, assim, a perda de eficiência econômica; d) deve ser retirado o mínimo de propriedade do cidadão necessário às atividades do Estado e o máximo desse mínimo deve ser aproveitado, de modo que é importante reduzir ao máximo os custos incorridos para tributar<sup>7</sup>.

<sup>5</sup> Vide excelente entrevista concedida por Joseph Stiglitz ao INET, na qual ele explica o insucesso do capitalismo atual e culpa em parte um mau estudo da Economia por esse insucesso. Disponível em <http://ineteconomics.org/ideas-papers/interviews-talks/its-time-to-get-radical-on-inequality>. Acesso em 19 de agosto de 2015.

<sup>6</sup> SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and the cause of The Welath of the Nations*. Disponível em [http://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA\\_WealthNations\\_p.pdf](http://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf). Acesso em 13 de agosto de 2015, pp. 639 e ss.

<sup>7</sup> Vide uma análise um pouco mais detida dos princípios traçados por Adam Smith: VILLAS-BÓAS, Marcos de Aguiar. *A teoria da tributação ótima aplicada ao sistema brasileiro: Parte 1 - "The*

John Stuart Mill também tratou de política tributária com rara qualidade, assim como outros pensadores o fizeram durante o século XIX. Em sua clássica obra intitulada no Brasil *Princípios de política econômica*<sup>8</sup>, publicada em 1848, Mill já fazia interessantes análises de política tributária, muitas delas mais avançadas do que aquelas realizadas nos dias de hoje por alguns autores brasileiros.

Mill buscou, por exemplo, aprofundar a análise dos princípios antes apontados por Adam Smith, além de ter apresentado propostas específicas de política tributária, como a de tributação pesada das heranças pelo fato de representarem riquezas totalmente novas para aqueles que as recebem, pois produzidas por terceiros, visão, aliás, que se concretizou em muitos países desenvolvidos e ainda é uma discussão atual em várias outras nações, a exemplo do Brasil.

Apesar dos bons esforços realizados nos séculos XVIII e XIX, o primeiro grande passo rumo a uma teoria da tributação ótima, ou da sua versão moderna, é normalmente atribuído ao artigo publicado pelo jovem Frank Ramsey em 1927<sup>9</sup>, então com 24 anos. Ramsey é considerado um gênio, pois escreveu importantes textos filosóficos e econômicos desde a sua adolescência, tendo se tornado amigo de, por exemplo, Ludwig Wittgenstein, John Maynard Keynes e Arthur Cecil Pigou. Ele foi, inclusive, quem primeiro traduziu o *Tractatus Logico-Philosophicus*, de Wittgenstein, do alemão para o inglês, quando tinha 19 anos<sup>10</sup>. Segundo se conta, o britânico Ramsey teria aprendido a língua alemã em pouquíssimo tempo.

Após o artigo de Ramsey, a maior parte do que foi escrito nos quarenta e poucos anos seguintes se referia a ele e, mesmo hoje, o texto é frequentemente analisado e utilizado em trabalhos da teoria da tributação ótima<sup>11</sup>. Apesar de Ramsey ter fechado muito o seu objeto de estudo, tendo se preocupado apenas com um eventual tributo que seria instituído sobre os *commodities* (consumo), ele

*Wealth of Nations*” de Adam Smith. Disponível em [http://optimaltaxationtheory.com/assets/Marcos\\_Villas-Bas\\_-\\_Teoria\\_da\\_Tributacao\\_ótima\\_-\\_Primeira\\_15543.pdf](http://optimaltaxationtheory.com/assets/Marcos_Villas-Bas_-_Teoria_da_Tributacao_ótima_-_Primeira_15543.pdf). Acesso em 8 de setembro de 2015.

<sup>8</sup> MILL, John Stuart. *Principles of political economy*. Disponível em <https://www.gutenberg.org/files/30107/30107-pdf.pdf>. Acesso em 14 de agosto de 2015, pp. 619 e ss.

<sup>9</sup> RAMSEY, Frank. *A contribution to the theory of taxation*. Disponível em <http://www.uib.cat/depart/deaweb/webpersonal/amedeospadaro/workingpapers/bibliosecpub/ramsey.pdf>. Acesso em 14 de agosto de 2015.

<sup>10</sup> PAUL, Margaret. *Frank Ramsey (1903-1930): a Sister's Memoir*. Huntingdon: British Library, 2012. pp. 120 e ss.

<sup>11</sup> Vide resumo de um texto publicado em setembro de 2014 por um vencedor de dois Prêmios Nobel de Economia: “Frank Ramsey’s classic paper ‘A contribution to the theory of taxation’ gave rise to the modern theory of optimal taxation. This paper traces the literature that grew out of Ramsey’s 1927 paper and assesses which of its key insights has proven robust. Though the path breaking work of Peter Diamond and James Mirrlees showed that Ramsey’s results could be generalized in some important ways, other work showed that the domain of applicability of Ramsey’s original insights may be more limited: changes in assumptions about the set of feasible taxes (not allowing certain taxes, or allowing a progressive income tax or non-linear commodity taxes), and in particular about the taxation of pure rents, incorporating more explicitly distributional considerations, and/or recognizing the important ways in which our economy differs from the competitive model underlying Ramsey’s analysis all change the optimal structure of commodity taxation in important ways”. (STIGLITZ, Joseph. *In praise of Frank Ramsey’s contribution to the theory of taxation*. Disponível em <http://www.nber.org/papers/w20530.pdf>. Acesso em 19 de agosto de 2015)

produziu inúmeros *insights* que influenciaram os estudos de política tributária e até de outros temas<sup>12</sup>.

Ramsey se questionou como poderia elevar as receitas do Estado com um imposto sobre os *commodities* sem que distorcesse muito os comportamentos econômicos, problema sugerido a ele, segundo conta, por Arthur Cecil Pigou. Ele destacou, então, a importância de haver uma preocupação com a quantidade de receita que o Estado precisaria levantar em relação ao nível de distorção na economia e pôs em evidência a gravidade do “peso-morto” (*deadweight loss*) gerado pela tributação. Ramsey iniciava estudos de política tributária com maior complexidade, avaliando, ainda que se resumindo a um único imposto, efeitos da tributação diferenciados sobre múltiplos *commodities*, sugerindo tratamentos distintos em cada caso.

Ramsey demonstrou como a tributação afeta negativamente a eficiência econômica, comprovando por equações matemáticas sofisticadas que, sobretudo em se tratando de valores menores, o aumento do tributo geraria uma elevação proporcional do preço do *commodity* e, portanto, a sua demanda tenderia a diminuir na mesma proporção. A partir daí, ele concluiu que os produtos com menor elasticidade de demanda deveriam ter alíquotas maiores, ou seja, aqueles cuja demanda é menos elástica (exemplo: produtos da cesta básica) seriam comprados mesmo com uma tributação mais dura, de modo que a redução da eficiência econômica seria menor.

Essa conclusão de Ramsey, apesar de muito coerente sob certo ponto de vista, foi complementada por outros *inputs* importantes que vieram algum tempo depois<sup>13</sup>. O mais importante, no entanto, não foi essa conclusão do trabalho, mas o caminho percorrido até chegar a ela. Ramsey comprovou o quão negativa é a tributação para a economia pela sua alta capacidade de redução da demanda, o que desencadeou inúmeros estudos semelhantes ao longo do século XX. A partir do texto dele, ficou mais claro que, apesar de imprescindível, a tributação precisa ser muito bem desenhada, ou pode causar sérios danos à sociedade. Notou-se que há formas melhores de tributação, que não é tão simples desenhá-las e, portanto, estudá-las com cuidado é fundamental.

Na época em que foi publicado o texto de Ramsey, havia uma defesa forte pela instituição de tributos fixos (*Lump sum taxes*), e ele contribuiu para demonstrar que situações distintas precisam, às vezes, ter tratamento distinto, para que as inevitáveis distorções econômicas sejam, ao menos, minimizadas, ou seja, a

<sup>12</sup> Para mais informações, vide breve texto sobre o trabalho de Ramsey: VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *A teoria da tributação ótima aplicada ao sistema brasileiro: Parte 2 - “A Contribution to the Theory of Taxation” de Frank Ramsey*. Disponível em [http://optimaltaxationtheory.com/assets/Marcos\\_Villas-Bôas\\_-\\_Teoria\\_da\\_Tributação\\_ótima\\_-\\_Segunda\\_98872.pdf](http://optimaltaxationtheory.com/assets/Marcos_Villas-Bôas_-_Teoria_da_Tributação_ótima_-_Segunda_98872.pdf). Acesso em 8 de setembro de 2015.

<sup>13</sup> “The subsequent literature took many turns and twists. The original suggestion, that inelastically demanded commodities like bread should face a high tax rate, was regressive enough; but Ramsey-like arguments were then used against any taxation of the income from capital, or even bequests. But even as those arguments were being formulated, deeper analyses suggested just the contrary—goods demanded by the poor should be taxed at lower rates, and interest income should be taxed.” (STIGLITZ, Joseph. *In praise of Frank Ramsey’s contribution to the theory of taxation*. Disponível em <http://www.nber.org/papers/w20530.pdf>. Acesso em 19 de agosto de 2015, p. 16)

neutralidade, que busca inicialmente a eficiência econômica, pode ser prejudicial à própria eficiência. Em suma, ele demonstrou que o elaborador de políticas tributárias precisa tomar decisões muito complexas, verificando com cuidado, em cada situação, quando simplificar gera melhor custo  $\times$  benefício do que diferenciar.

Essa paradoxalidade da tributação, que precisa atingir fins contraditórios muitas vezes, gera a necessidade de utilização de um pensamento paradoxal, capaz de acomodar fins que se opõem para definir as melhores formas de tributar. A tributação não precisa criar inúmeras exceções para beneficiar setores específicos, até porque isso pode ferir a igualdade. De outro lado, ela não pode ser toda uniforme de modo a retirar, por exemplo, propriedade dos que têm menos num mesmo ou em maior grau em que retira daqueles que têm mais, como acontece hoje no Brasil.

Infelizmente, alguns autores continuam defendendo posições ultrapassadas, como a criação de um sistema com um único tributo ou com alguns poucos tributos de naturezas semelhantes<sup>14</sup>. Por desconhecerem ou por conhecerem pouco a teoria da tributação ótima, os autores brasileiros não percebem que é preciso minimizar as distorções causadas pelos tributos, levando suas alíquotas até graus que sejam aceitáveis pela sociedade para balancear eficiência e equidade.

É preferível dez tributos que causem pequenas distorções do que um, dois ou três tributos que causem grandes distorções<sup>15</sup>. Tem-se entendido, portanto, que o ideal é conjugar tributos de naturezas distintas, como progressivos e regressivos. Por menos interventivo que seja o Estado, a atuação exigida dele no século XXI requer o levantamento de altas receitas e, portanto, alguns tributos bem desenhados e que tenham diferentes efeitos serão necessários, o que não significa, por óbvio, que o sistema deva ser gigantesco e confuso como o brasileiro.

O clamor pela simplicidade do sistema se tornou argumento para que sejam defendidas tributações regressivas ou com pouca progressividade<sup>16</sup>, o que tem sido uma das causas do insucesso socioeconômico brasileiro há várias décadas,

<sup>14</sup> Vide, por exemplo, a insistente proposta de Imposto Único, que não seria mais único, segundo o próprio autor, o economista e político Marcos Cintra. A desconexão da proposta e a as teorias econômicas mais avançadas do mundo nos levam a crer que ela é muito mais política do que econômica. Ver, por exemplo: CINTRA, Marcos. *A alíquota do Imposto Único*. Disponível em <http://tributario.net/mcintra/aliquota-impuesto-unico/>. Acesso em 19 de agosto de 2015.

<sup>15</sup> “Ramsey showed that efficient taxation required imposing a complete array of taxes - not just a single tax. A large number of small distortions, carefully constructed, is better than a single large distortion. And he showed precisely what these market interventions would look like.” (STIGLITZ, Joseph. *In praise of Frank Ramsey's contribution to the theory of taxation*. Disponível em <http://www.nber.org/papers/w20530.pdf>. Acesso em 19 de agosto de 2015, p. 2)

<sup>16</sup> É preocupante como alguns textos brasileiros muito recentes, apesar de utilizarem conhecimentos econômicos e se referirem a obras estrangeiras, caminham em sentido bastante contrário ao de diretrizes praticamente consolidadas na teoria da tributação ótima. Ver, por exemplo, dentre vários outros trechos do mesmo texto, o seguinte: “O princípio da capacidade contributiva não exige que o cidadão com maior potencial econômico contribua progressivamente mais para as despesas públicas, sendo suficiente o simples aumento do imposto devido em termos absolutos”. (SANTOS, Ramon Tomazela. “A progressividade do imposto de renda e os desafios da política fiscal”. In: ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Revista de Direito Tributário Atual* nº 33, São Paulo, Dialética, 2015)



pois gera aumentos constantes da desigualdade, provocando uma cratera socioeconômica que impede um aumento das massas produtora e consumidora do país, gerando prejuízos a todos, inclusive aos mais ricos.

Desde o texto de Ramsey até a década de 1960, alguns estudiosos procuraram desenvolver as suas ideias, como o seu próprio mestre Arthur Cecil Pigou. Foi, contudo, apenas na década de 1970 que surgiu o que podemos chamar de teoria da tributação ótima pós-moderna<sup>17</sup>, quando foram publicados alguns textos de Peter Diamond, James Mirrlees, Joseph Stiglitz e Anthony Atkinson.

Dois artigos publicados em coautoria por Diamond e Mirrlees, ambos vencedores do Prêmio Nobel de Economia em anos diferentes e por razões distintas, representaram um marco do aprofundamento da teoria da tributação ótima<sup>18-19</sup>, com o desenvolvimento de equações mais complexas que objetivavam considerar novas variáveis na análise da tributação e comprovavam a sua não linearidade.

Esses textos surgiram em um contexto histórico completamente diferente daquele no qual o artigo de Ramsey foi publicado. A Economia havia evoluído, com o fortalecimento da chamada economia do bem-estar social (*Welfare Economics*)<sup>20</sup>, sobretudo após a Grande Depressão de 1929, que pôs os modelos capitalistas da época em cheque e abriu espaço para um clamor por economias mais sociais, que foram responsáveis, segundo muitos acreditam, pela recuperação mundial após a crise e pelo enorme crescimento nas décadas de 1950 e 1960, período conhecido como a “Era de Ouro do Capitalismo”.

Os estudos clássicos sobre teoria da tributação ótima, por influência da visão econômica predominante, estavam quase sempre focados na questão da eficiência do mercado composto por agentes racionais, ou seja, em como tributar melhor para distorcer menos a oferta e a demanda. Diamond e Mirrlees, por influência de Keynes, Vickrey e outros economistas, agregaram análises sobre equidade às tradicionais preocupações sobre eficiência, trabalhando sobre o paradoxo que vige até hoje na teoria da tributação ótima, o chamado *trade-off* entre eficiência e equidade.

Diamond e Mirrlees provocaram uma revolução nos estudos sobre política tributária e na tributação de um modo geral, mas, mesmo assim, praticamente não se escreve ou se fala sobre eles no Brasil. Eles demonstraram a complexidade do *design* de sistemas tributários, a incerteza dos inúmeros efeitos que têm os tributos, a necessidade de utilizar conhecimentos de disciplinas variadas para estu-

<sup>17</sup> Alguns autores preferem afirmar que a teoria da tributação ótima teve um marco inicial com o artigo de Ramsey e a moderna teoria se iniciou na década de 1970. As definições não são tão importantes, pois o que interessa é compreender a evolução histórica.

<sup>18</sup> DIAMOND, Peter A.; e MIRRLEES, James A. *Optimal taxation and public production I: production efficiency*. Disponível em <https://www.aeaweb.org/aer/top20/61.1.8-27.pdf>. Acesso em 14 de agosto de 2015; *Optimal taxation and public production II: tax rules*. Disponível em <https://www.aeaweb.org/aer/top20/61.3.261-278.pdf>. Acesso em 14 de agosto de 2015.

<sup>19</sup> É também muito importante o seguinte texto publicado à época por James Mirrlees: *An exploration in the theory of optimal income taxation*. Disponível em <http://aida.econ.yale.edu/~dirkb/teach/pdf/mirrlees/1971%20optimal%20taxation.pdf>. Acesso em 19 de agosto de 2015.

<sup>20</sup> É interessante perceber que a Economia do Bem-Estar teve como seu principal pensador John Maynard Keynes, que era um dos mentores e melhores amigos de Frank Ramsey no Trinity College em Cambridge, Reino Unido.



dá-los, a importância de combater a desigualdade por meio da tributação, dentre várias outras ideias relevantes.

Joseph Stiglitz, americano que já ganhou dois Prêmios Nobel de Economia, foi outro importante precursor da teoria da tributação ótima pós-moderna. Em 1976, ele publicou em coautoria com Anthony Atkinson, que foi cotado para ganhar o Prêmio Nobel de Economia em 2014, um importante texto<sup>21</sup> no qual eles utilizaram o conhecimento já construído desde Ramsey até Diamond e Mirrlees para analisar como deveriam se relacionar o imposto sobre o consumo e o imposto sobre a renda. Levando à frente a importância dessa relação já percebida antes por Diamond e Mirrlees; Atkinson e Stiglitz dedicaram todo o seu texto a esse assunto, que é extremamente mal tratado até hoje no Brasil, o que se reflete no desorganizado sistema tributário, que ainda privilegia a tributação regressiva.

Atkinson e Stiglitz demonstraram que diferentes tributos precisam se inter-relacionar para que a tributação atinja seus objetivos. Eles afirmam no final do seu texto que não há ali respostas definitivas em termos de política tributária, mas há uma estruturação do argumento contra um tributo fixo e a favor de uma análise cuidadosa sobre quais tributos deveriam ser instituídos, e de que forma, perante as necessidades de cada situação<sup>22</sup>.

Foi a partir da década de 1970 que começou a ficar evidente a extrema complexidade da tributação. Uma pequena medida tributária pode ter resultados milagrosos ou catastróficos, tendo em vista que, se considerarmos os seus desdobramentos diretos e indiretos, ela pode produzir efeitos múltiplos e repercutir sobre toda a sociedade. Cada alteração legislativa, cada interpretação do Fisco, cada decisão do Judiciário envolvendo questões tributárias importantes trazem repercussões cruciais para a economia de um país, motivo pelo qual elas deveriam ser bem mais previsíveis.

Apesar de as decisões de todas essas naturezas serem, ainda hoje no Brasil, tomadas quase sempre com foco excessivo na arrecadação, desde a década de 1970 estava muito claro entre os autores estrangeiros, e isso começou a repercutir nas alterações dos sistemas de seus países, que tributar impõe custos diretos ao próprio Estado em face da máquina administrativa fiscal, assim como gera custos e despesas ao cidadão por conta de obrigações tributárias principais e acessórias. Por fim, tributar onera indiretamente o próprio Estado, que sofre de diferentes modos com as dificuldades dos contribuintes e, conseqüentemente, da economia.

<sup>21</sup> ATKINSON, Anthony; e STIGLITZ, Joseph. *The design of tax structure: direct versus indirect taxes*. Disponível em [http://eml.berkeley.edu/~saez/course/AtkinsonStiglitz\\_JPubE\(1976\).pdf](http://eml.berkeley.edu/~saez/course/AtkinsonStiglitz_JPubE(1976).pdf). Acesso em 15 de agosto de 2015.

<sup>22</sup> “Throughout the paper, we have stressed the importance of the interactions between different taxes, and the fact that a piecemeal approach may be misleading (...). Such interactions are equally a warning that the results given in this paper should be treated with considerable caution. For this and other reasons, such as the failure to incorporate the costs of administration, the theory may be more useful in illuminating the structure of the argument than in providing definite answers to policy issues” (*Ibidem*, p. 74).

Cada decisão tributária precisa considerar todos esses custos e despesas mencionados, balanceando a perda de eficiência econômica com a necessidade de conferir igualdade a uma sociedade com habilidades muito diferentes. Esse, aliás, é um dos problemas centrais da tributação. Se cada indivíduo viesse com um rótulo das suas habilidades escrito nele e que fosse atualizado anualmente, não haveria maiores dificuldades de tributar, pois bastaria aplicar um tributo fixo com base nas habilidades previamente conhecidas<sup>23</sup>.

Como não é tão fácil identificar as habilidades de cada um, a tributação termina buscando a capacidade econômica revelada em situações predeterminadas pela lei. De qualquer forma, o problema continua: como essa capacidade contributiva deve se manifestar? Quais as operações que devem ser tributadas e como isso deve acontecer para que se obtenha mais eficiência e equidade?

É importantíssimo estudar com profundidade esses temas, que não dizem respeito apenas à política tributária, como já dito. No momento de interpretar questões difíceis, são muitas vezes aspectos extrajurídicos, mas incorporados pelo direito, que determinarão qual a melhor decisão a ser tomada. Questões de responsabilidade e substituição tributária, por exemplo, que envolvem decisões anteriores sobre como arrecadar o tributo, precisam ser analisadas levando tais decisões em conta. Questões sobre a interpretação de imunidades e isenções precisam considerar os fins que estão por trás delas, que podem ser econômicos ou de outra natureza, sendo absurdo criar, a partir do art. 111 do CTN, uma regra fixa que impõe interpretações restritivas nos casos de suspensão ou exclusão do crédito tributário, isenção e dispensa de obrigações acessórias. A aplicação dessa regra no Brasil vem ferindo normas constitucionais com frequência.

A visão limitadíssima que se consolidou no Direito Tributário Brasileiro nas últimas décadas vem cedendo bem lentamente, mas ainda continua a dificultar a percepção de determinados fatos e a compreensão de algumas ideias. O estudo da teoria da tributação ótima pode ser um caminho para o descondicionamento, processo que pode ser bastante acelerado se os brasileiros assumirem posturas de vanguarda dessa teoria, participando da sua construção, e não apenas assistindo de longe o seu desenrolar.

### 3. O Desenvolvimento dos Estudos sobre Teoria da Tributação Ótima

As discussões sobre o uso da Matemática na Economia vêm sendo frequentes nos últimos anos, pois, cada vez mais, nota-se que, enquanto Ciência Social, a análise econômica fica limitada pela tendência à exatidão e à formalização da Matemática. O problema não é, na verdade, o uso de equações matemáticas, funções e matrizes nos estudos econômicos, o que permite uma demonstração de problemas organizada em números e a verificação de hipóteses segundo as regras da lógica matemática. O problema é limitar demais a Economia à Matemática e

<sup>23</sup> “On the basis of certain ethical premises, it is decided that individuals with different characteristics should pay varying amounts of tax. If we could observe these characteristics costlessly and perfectly, that would be the end of the analysis: we would simply impose a lump sum tax on individuals, with the amount differing according to their characteristics”. (*Ibidem*, p. 56)

focar o seu estudo em formalizações, deixando em segundo plano a análise de dados históricos e a apresentação de soluções para os problemas concretos atuais e que possam surgir no futuro<sup>24</sup>. Algo semelhante aconteceu com o Direito Tributário Brasileiro nas últimas décadas.

Pela influência marcante da Matemática e da Lógica Formal no início do século XX, a teoria da tributação ótima se criou pela mão de economistas que utilizavam contundentemente recursos dessas disciplinas. No entanto, muitos desses próprios economistas vieram mudando o seu rumo do final do século XX para o início do século XXI. Autores como os já citados Diamond, Mirrlees, Atkinson e Stiglitz, todos vivos e em plena produção até hoje, iniciaram um processo de mudança dos métodos de estudo da tributação, fazendo uma espécie de giro da análise econômica de um viés mais tradicional (matemático e formal) para um viés mais contemporâneo (transdisciplinar e pragmático).

Aparentemente, um giro semelhante vem ocorrendo no Direito Tributário Brasileiro, ainda que mais tarde e de forma mais lenta. Alguns autores vêm, nos últimos anos, defendendo novos métodos de estudo da sua disciplina, pautando-se em premissas que buscam embasamento numa maior complexidade, na pluralidade, na desdogmatização e na desformalização<sup>25</sup>. Um dos objetivos deste texto é colaborar para a aceleração desse processo de mudança.

Um trabalho avançado em termos de teoria da tributação ótima é a pesquisa coordenada por James Mirrlees no Reino Unido<sup>26</sup>, na qual o sistema tributário britânico foi analisado no detalhe e comparado com os sistemas de outros países, resultando num extenso e rico relatório, para o qual contribuíram inúmeros estudiosos de várias partes do mundo e de diferentes áreas, apesar de a grande maioria vir da Economia.

O Brasil, aliás, ao contrário de outros países, nunca produziu uma verdadeira *review* (revisão) do seu sistema tributário. Alguns órgãos públicos e privados até fazem análises esparsas e menos profundas<sup>27</sup>, que infelizmente terminam não

<sup>24</sup> Nesse sentido, ver: KUZNETS, Simon. *Economic growth and income inequality*. Disponível em <https://www.aeaweb.org/aer/top20/45.1.1-28.pdf>. Acesso em 20 de agosto de 2015, p. 28; e PI-KETTY, Thomas. *Capital in the twenty-first century*. Disponível em [http://resistir.info/livros/piketty\\_capital\\_in\\_the\\_21\\_century\\_2014.pdf](http://resistir.info/livros/piketty_capital_in_the_21_century_2014.pdf). Acesso em 9 de junho de 2015, p. 9.

<sup>25</sup> Ver, por exemplo: BORGES, José Souto Maior. “Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 211. São Paulo, Dialética, abril de 2013, pp. 106-121, p. 107; BORGES, José Souto Maior. “Sobre novos rumos para o direito tributário no campo das obrigações”. *Revista do Advogado* nº 118. São Paulo, dezembro de 2012, pp. 82-90, p. 88; GRECO, Marco Aurélio. “Crise do formalismo no direito tributário brasileiro”. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo; COSTA, Carlos Eduardo Batalha da Silva; e BARBOSA, Samuel Rodrigues (coords.). *Nas fronteiras do formalismo*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 230; FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 383 e ss.

<sup>26</sup> MIRRLEES, James et alii. *Mirrlees Review*. Disponível em <http://www.ifs.org.uk/publications/mirrleesreview/>. Acesso em 15 de agosto de 2015.

<sup>27</sup> Vide Cartilha da Reforma Tributária publicada em fevereiro de 2008 pelo Ministério da Fazenda (Disponível em <http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/reforma-tributaria/cartilha.reforma.tributaria.pdf>. Acesso em 17 de agosto de 2015).

ganhando grande divulgação, nem concretização, mas não se teve notícia ainda de uma ampla e profunda revisão promovida por uma equipe transdisciplinar, como já aconteceu mais de uma vez no Reino Unido<sup>28</sup> e na Austrália<sup>29</sup>.

A geração mais nova da teoria da tributação ótima, por sua vez, ainda que tenha iniciado os seus estudos sob forte influência da tradição matemática, vem demonstrando maior interesse por uma análise da tributação que entrecruze disciplinas e permita um exame mais complexo dos problemas, facilitando a percepção dos mecanismos que estão por detrás dos sistemas nos quais esses problemas se encontram. Thomas Piketty e Emmanuel Saez são dois dos principais expoentes dessa nova geração, que tem estudado a tributação como um problema social e que deve ser, portanto, objeto das disciplinas sociais. Quando isso for produzir resultados interessantes, pode-se utilizar, inclusive, o conhecimento de disciplinas de outras áreas, como, por exemplo, da própria Matemática, da Física e da Biologia, que tanto contribuiu para o desenvolvimento da teoria dos sistemas complexos.

Piketty e Saez têm escrito ao longo deste século XXI inúmeros textos<sup>30</sup> repletos de dados históricos, buscando propostas socioeconômicas para o presente e o futuro que estejam bem apoiadas nas experiências do passado, com um uso cada vez mais pontual da Matemática. Isso lhes permitiu escrever artigos que vêm tendo repercussão determinante nas discussões políticas de inúmeros países, como é o caso, recentemente, do Brasil, que, por exemplo: reagiu à falta de transparência

<sup>28</sup> Além da *Mirrlees Review*, já havia sido produzido no Reino Unido o *Meade Report* na década de 1970 (Disponível em <http://www.ifs.org.uk/docs/meade.pdf>. Acesso em 20 de agosto de 2015), um famoso relatório, amplamente estudado no mundo, resultante de uma pesquisa coordenada por James Meade, outro vencedor do Prêmio Nobel de Economia.

<sup>29</sup> Na Austrália, cujo sistema tributário é considerado por muitos um dos melhores do mundo, foram realizadas duas *reviews* responsáveis por inúmeras alterações posteriores na tributação do país. Essas *reviews* analisaram o sistema de cada momento frente a preocupações socioeconômicas e fins preestabelecidos, tendo fixado metas de curto, médio e longo prazo que guiam as tomadas de decisão pelos elaboradores das políticas tributárias. Em 1999, foi realizada a *Ralph Review* (Disponível em <http://www.rbt.treasury.gov.au>. Acesso em 17 de ago. 2015), que culminou na criação do *Goods and Services Tax - GST* australiano, uma espécie de *Value Added Tax - VAT*. Em 2009, foi realizada a *Australia's Future Tax System Review* (Disponível em <http://taxreview.treasury.gov.au/Content/Content.aspx?doc=html/home.htm>. Acesso em 17 de agosto de 2015), que, dentre outras coisas, propõe um aprofundamento da cooperação federativa tributária, outra enorme carência brasileira.

<sup>30</sup> PIKETTY, Thomas; e SAEZ, Emmanuel. *The evolution of top incomes: a historical and international perspective* (publicado em 2006). Disponível em <http://www.nber.org/papers/w11955>. Acesso em 17 de agosto de 2015. ATKINSON, Anthony; PIKETTY, Thomas; e SAEZ, Emmanuel. *Top incomes in the long run of history* (publicado em 2009). Disponível em <http://www.nber.org/papers/w15408>. Acesso em 17 de agosto de 2015. PIKETTY, Thomas; e SAEZ, Emmanuel. *A theory of optimal capital taxation* (publicado em 2012). Disponível em <http://eml.berkeley.edu/~saez/piketty-saezNBER12optKtax.pdf>. Acesso em 17 de agosto de 2015. PIKETTY, Thomas; e SAEZ, Emmanuel. *Optimal labor income taxation* (publicado em 2012). Disponível em [http://eml.berkeley.edu/~saez/piketty-saez11handbook\\_v10.pdf](http://eml.berkeley.edu/~saez/piketty-saez11handbook_v10.pdf). Acesso em 17 de agosto de 2015. PIKETTY, Thomas; e SAEZ, Emmanuel. *A theory of optimal inheritance taxation* (publicado em 2013). Disponível em <http://eml.berkeley.edu/~saez/piketty-saezECMA13.pdf>. Acesso em 17 de agosto de 2015.

fiscal criticada por Piketty<sup>31</sup>; avalia elevar a alíquota do ITCMD<sup>32</sup>; e discute mais a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas - IGF<sup>33</sup>.

Também deveria ser muito mais discutido no nosso país o aumento considerável da progressividade do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - IRPF, assunto sobre o qual ainda parece pairar um enorme preconceito e receio da classe favorecida. Em janeiro de 2011, Piketty e Saez, em coautoria com Camille Landais, professor da respeitada *London School of Economics*, publicaram o livro *Pour une révolution fiscale*, que trata de uma proposta de reformulação da tributação da renda da pessoa física na França. Esse é um dos melhores exemplos recentes de análise avançada de teoria da tributação ótima.

Os estudos mais avançados de políticas públicas propõem um uso cada vez maior da computação para que seja possível aos seres humanos lidar melhor com a complexidade dos sistemas sociais. O computador é mais capaz do que o homem de processar grande quantidade de dados, facilitando operar uma vasta quantidade de informações, que são muitas vezes contraditórias<sup>34</sup>.

Isso foi notado pelos autores franceses, que, além de terem se valido de ferramentas computacionais nas suas análises, utilizam a internet para possibilitar que qualquer pessoa tenha acesso ao livro e aos caminhos seguidos por eles<sup>35</sup>, disponibilizando planilhas e gráficos, e permitindo, inclusive, que sejam feitas várias simulações no referido *website* para efeito de tomada de decisão sobre qual a forma mais adequada do *Impôt sur le Revenu* (Imposto sobre a Renda) francês.

<sup>31</sup> “Piketty não incluiu o Brasil em sua análise porque, como explicou em entrevista concedida a algumas publicações brasileiras, não conseguiu ter acesso aos dados da Receita Federal. Depois do livro e da repercussão das declarações do economista francês, o fisco brasileiro resolveu abrir os dados e, no fim do mês passado, sem alarde, colocou em sua página na internet as informações sobre as declarações do imposto de renda das pessoas físicas, conhecido pela sigla DIRPF” (OLIVEIRA, Ribamar. *Patrimônio parece crescer mais que produção no Brasil*. Disponível em <http://www.valor.com.br/brasil/4172308/patrimonio-parece-crescer-mais-que-producao-no-brasil>. Acesso em 18 de agosto de 2015).

<sup>32</sup> Sobre o assunto, ver, por exemplo: “Imposto sobre herança deve ir ao Congresso após ajuste fiscal”. Disponível em <http://www.cartacapital.com.br/blogs/parlatorio/imposto-sobre-heranca-deve-ir-ao-congresso-apos-ajuste-fiscal-2971.html>. Acesso em 18 de agosto de 2015; “Tributação da herança, que governo estuda elevar, rende pouco no Brasil”. Disponível em <http://dinheiropublico.blogfolha.uol.com.br/2015/03/03/tributacao-da-heranca-que-governo-estudaelevar-rende-pouco-no-brasil/>. Acesso em 18 de agosto de 2015.

<sup>33</sup> “Levy barrou taxaço de grandes fortunas projetada por Mantega”. Disponível em <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/05/1633608-levy-barrou-taxacao-de-grandes-fortunas-projetada-por-mantega.shtml>. Acesso em 18 de agosto de 2015; HAIDAR, Raul. “Criar tributos sobre grandes fortunas ou heranças, eis a questão”. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2015-abr-27/justica-tributaria-tributar-grandes-fortunas-ou-herancas-eis-questao>. Acesso em 18 de agosto de 2015.

<sup>34</sup> “Devido ao aumento no poder computacional e à introdução de uma nova metodologia, os modelos baseados em agentes (ABMs), a tratabilidade matemática tornou-se menos restritiva. Qualquer modelo que pode ser codificado como um programa de computador pode ser explorado”. (PAGE, Scott E. Prefácio. In: FURTADO, Bernardo Alves; SAKOWSKI, Patrícia A. M.; e TÓVOLLI, Marina H (coords.). *Modelagem de sistemas complexos para políticas públicas*. Disponível em [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727\\_livro\\_modelagem\\_sistemas.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727_livro_modelagem_sistemas.pdf). Acesso em 29 de julho de 2015, p. 13)

<sup>35</sup> Disponível em <http://www.revolution-fiscale.fr>. Acesso em 17 de agosto de 2015.

Ao contrário do entendimento que se tinha no passado, muitos autores defendem hoje que não existe uma única tributação ótima. O objetivo deles é encontrar medidas tributárias que indiquem uma possibilidade de se obter bons resultados em uma determinada situação. O sucesso de medidas tributárias depende, por exemplo, das medidas que com elas se inter-relacionam e dos comportamentos socioeconômicos internos e externos, que são bem menos racionais e previsíveis do que os estudiosos ortodoxos imaginam. A tarefa da teoria da tributação ótima é, portanto, traçar diretrizes, conhecer experiências bem-sucedidas e pensar soluções sob medida para contextos específicos, em vez de dizer peremptoriamente o que deve ou não ser da tributação.

Com o desenvolvimento do conhecimento humano e da própria teoria da tributação ótima, como quase tudo que diz respeito às Ciências Sociais, percebeu-se que a tributação é um fenômeno extremamente complexo, que pode tomar inúmeros caminhos e produzir diversos efeitos, muitos deles de difícil previsão. Apesar disso, é possível desenvolver diretrizes, perceber os choques entre elas, aprender com os erros e acertos do passado, de modo a criar um arsenal de ferramentas a serem experimentadas de acordo com as circunstâncias concretas pelas elaboradoras das políticas tributárias.

Muitas pessoas ainda alegam hoje, por exemplo, que uma forte tributação progressiva da renda na pessoa física seria prejudicial à economia, porém um estudo comparado demonstra que a grande maioria dos países mais desenvolvidos do mundo tributa a renda com alíquotas que chegam a mais de 40% ou 50%<sup>36</sup>. Se olharmos para a história americana e de alguns países europeus, as alíquotas do *income tax* chegaram a 70%, 80% ou 90% em longos períodos, mas a economia continuou crescendo consideravelmente<sup>37-38</sup>. Baseados nesses fatos históricos e em outros sólidos argumentos, boa parte dos maiores estudiosos do mundo vêm defendendo alíquotas máximas do *income tax* acima de 60%<sup>39</sup>, 70%<sup>40</sup> ou até mesmo 80%<sup>41</sup>.

<sup>36</sup> Para um comparativo entre a tributação brasileira e a de 14 países muito desenvolvidos, ver: VILLAS-BÓAS, Marcos de Aguiar. *Comparativo entre a tributação do Brasil e a dos países mais desenvolvidos do mundo*. Disponível em [http://optimaltaxationtheory.com/assets/Site\\_-\\_Comparativo\\_entre\\_a\\_tributa\\_\\_\\_o\\_brasileira\\_e\\_a\\_dos\\_pa\\_\\_ses\\_desenvol78907.pdf](http://optimaltaxationtheory.com/assets/Site_-_Comparativo_entre_a_tributa___o_brasileira_e_a_dos_pa__ses_desenvol78907.pdf). Acesso em 8 de setembro de 2015.

<sup>37</sup> A alíquota máxima do *income tax* americano foi de 91% de 1951 a 1963, período no qual os Estados Unidos tiveram um dos maiores crescimentos da sua história. Ver evolução das alíquotas americanas disponível em <http://federal-tax-rates.insidegov.com>. Acesso em 18 de agosto de 2015.

<sup>38</sup> Anthony Atkinson desmontra, em belo texto, a queda ocorrida nas alíquotas do *income tax* em diferentes países, o que é criticado por ele. Ele suscita uma relação entre o aumento da desigualdade e essa mudança na tributação da renda. Hoje, no Reino Unido, a alíquota máxima é de 45%, mas chegou a 75% na década de 1970: “The rate structure was graduated, so that, in 1973, for instance, the marginal rate for earned income went from 30% to 75% by steps of first 10% and then 5%” (ATKINSON, A. B. *Income tax and top incomes over the twentieth century*. Disponível em <http://core.ac.uk/download/pdf/6489099.pdf>. Acesso em 18 de agosto de 2015).

<sup>39</sup> ATKINSON, Anthony. *Inequality: What can be done?* Cambridge: Harvard University Press, 2015.

<sup>40</sup> DIAMOND, Peter; SAEZ, Emmanuel. *The case for a progressive tax: from basic research to policy recommendations*. Disponível em <https://www.aeaweb.org/articles.php?doi=10.1257/jep.25.4.165>. Acesso em 22 de agosto de 2015, p. 11.

<sup>41</sup> PIKETTY, Thomas. *Capital in the twenty-first century*. Disponível em [http://resistir.info/livros/piketty\\_capital\\_in\\_the\\_21\\_century\\_2014.pdf](http://resistir.info/livros/piketty_capital_in_the_21_century_2014.pdf). Acesso em 9 de junho de 2015, pp. 358-359.

Outro mito brasileiro é alegar que a tributação é muito alta e, por isso, nenhuma alteração deveria ser feita, a não ser para reduzir tributos e despesas do Estado. Se parece que o Estado no Brasil é, frequentemente, corrupto e ineficiente, não se pode negar que o sistema tributário é muito mal desenhado e, independentemente, dos problemas financeiros, é preciso reformular estruturalmente a tributação do país. Aumentos de tributos podem ser compensados com reduções de outros. A reforma tributária não significa necessariamente aumento, nem redução de carga tributária.

Uma visão complexa deve considerar a tributação e os gastos financeiros em uma análise inter-relacional. Por outro lado, isso não é razão para deixar de tomar certas medidas em ambas as pontas. É preciso ter cuidado, por exemplo, com argumentos no sentido de que a tributação brasileira não precisa ser progressiva, pois a redistribuição pode ser realizada no momento do gasto da arrecadação. Essa é uma meia-verdade, como muitas construídas em análises simplistas. Em face do grau enorme de desigualdade do Brasil, o mais adequado é trabalhar sobre ambas as pontas (tributação e gastos), avaliando, no caso da tributação, até onde as elasticidades de riqueza e renda suportam a elevação das alíquotas maiores dos impostos progressivos.

De um lado, não adianta tributar progressivamente e gastar boa parte da arrecadação com juros pagos a instituições financeiras, sobretudo no caso de financiamentos beneficiados que são concedidos apenas a empresas que investiram nas campanhas políticas. De outro lado, não adianta crer que apenas a melhoria do gasto resolverá os graves problemas do Brasil, país onde bem mais da metade da população vive com uma renda que sequer chega perto de conferir dignidade.

Se forem seguidas as teorias e práticas mais desenvolvidas do mundo, provavelmente muitos brasileiros ricos serão contra as medidas que precisam ser tomadas e isso certamente incluirá muitos dos autores que contribuem com o Direito Tributário Brasileiro. Os ricos certamente se beneficiariam com tais medidas em médio a longo prazo, porém, sobretudo em países menos desenvolvidos, é muito difícil encontrar pessoas que não ficam limitadas à busca de resultados em curto prazo.

Enquanto no Brasil os autores insistem em afirmar genericamente que o sistema precisa ser mais simples, que tal tributo é bom e tal tributo é ruim, a teoria da tributação ótima já está num estágio muito mais avançado de questionar, por exemplo, sobre como simplificar um sistema que precisa, necessariamente, de alguns tributos com efeitos socioeconômicos distintos para gerar a quantidade de dinheiro requerida pelo Estado sem afetar gravemente a economia. Reconhecendo a imensa complexidade da tributação, pergunta-se: como lidar com essa complexidade da forma mais simples (ou menos complexa) possível?

Discussões avançadas sobre o *wealth tax*, tributo equivalente ao IGF, devem comparar os tributos já criados e ainda existentes com os já criados e extintos em vários países, considerando os contextos socioeconômicos de cada um. Enquanto no Brasil, uns alegam que o IGF faria justiça e outros alegam que já há muitos tributos e que os ricos fugiriam do país, a teoria da tributação ótima analisa cuidadosamente dados históricos de países variados, elementos concretos que po-



dem dar um bom embasamento pragmático às discussões, mesmo apesar de se saber que cada país é um mundo específico. Não se deve descartar, por exemplo, a possibilidade de que um imposto extinto em vários outros países funcione em um país singular, apesar de essa não ser a regra.

Certas colocações no sentido de que um tributo deve ou não necessariamente ser criado são suspeitas no âmbito da teoria da tributação ótima. O avanço do conhecimento demonstrou o alto grau de surpresa dos sistemas socioeconômicos, de modo que novos experimentos, desde que embasados por teorias e práticas coerentes, podem ser tentados. Aquilo que será ou não experimentado deve ser definido no âmbito argumentativo, ou seja, é preciso avaliar o máximo de argumentos favoráveis e desfavoráveis a determinada medida frente a um contexto específico, para que ela possa ser efetivamente julgada. Posicionamentos pouco embasados no sentido de que algo deve ser necessariamente de uma forma são, quase sempre, meros surtos ideológicos.

Enfim, muito do conhecimento que se produz no Brasil sobre política tributária é superficial, pautado em premissas atrasadas e busca defender interesses privados. Mesmo o conhecimento tradicional da teoria da tributação ótima é mais avançado do que parte do que se produz no Brasil em termos de política tributária. A proposta deste texto é, no entanto, de que se utilize o conhecimento mais (pós-) moderno produzido no âmbito da teoria da tributação ótima, para que, empregando premissas cognoscitivas extremamente avançadas, o nosso país possa dar um salto no estudo de política tributária e se coloque na vanguarda mundial.

#### **4. Para um Estudo Vanguardista da Teoria da Tributação Ótima**

Um dos problemas dos estudos jurídicos e econômicos tem sido partir da racionalidade construída durante a Idade Moderna. Os estudos modelizam a tributação como algo matemático (cartesianismo), que deve ser estudado em partes (reducionismo) e que provocaria sempre, ou quase sempre, os mesmos resultados, gerados mecanicamente (mecanicismo) em decorrência de processos causais (determinismo).

Noções como “o aumento do IRPF (*income tax*) gera a redução do trabalho” são tidas, inclusive por estudiosos mais preparados, como verdades inexoráveis até hoje, mesmo apesar dos já referidos inúmeros exemplos históricos de países que tiveram grandes aumentos de produção enquanto o seu *income tax* era elevado e de países como o Brasil, que teve uma redução do aumento do seu PIB em 1996, 1998 e 1999, após uma diminuição do IRPF em 1996.

Ainda que a teoria da tributação ótima tenha evoluído, falta um certo grau de complexidade nos modelos utilizados, falta dar mais valor às circunstâncias específicas de cada país, à cultura de cada sociedade, ao momento vivido e a tantas outras informações contingentes que podem alterar os resultados inicialmente previstos a partir dos modelos tradicionais<sup>42</sup>. Para uma mudança fulcral nas aná-

<sup>42</sup> “Este capítulo mostrou que a literatura de sistemas complexos no Brasil ainda está em estágio nascente. Não só não há caso de política pública explicitamente utilizando estas abordagens, como mesmo na área acadêmica ainda há muito a ser feito”. (MUELLER, Bernardo. “Sistemas

lises de política tributária, é preciso, primeiro, compreendê-la como parte do estudo das políticas públicas e, deste modo, um conhecimento completamente entrelaçado com os sistemas complexos de políticas adotadas pelo Estado.

Com esse tipo de visão, as decisões de política tributária são tomadas com vistas nos efeitos que produzirão sobre as demais políticas públicas, como educação, saúde e desenvolvimento econômico, e como essas repercutirão reflexivamente sobre a tributação. Há tantos aspectos e tanto espaço ao acaso nas decisões tributárias, que a tendência deve ser, cada vez mais, a sua modelização em programas de computação capazes de lidar com múltiplas variáveis e efeitos decorrentes de cada tomada de decisão. Isso não significa que os computadores oferecerão respostas prontas e finais para os problemas tributários, mas que, com os *inputs* adequados de dados do passado e atuais, como demográficos, econômicos, financeiros e outros, será possível utilizá-los como ferramentas essenciais de apoio para uma melhor previsibilidade dos efeitos de cada decisão de política tributária.

A compreensão das políticas públicas enquanto sistemas complexos e a utilização de novas ferramentas para o seu estudo foi objeto recentemente de pesquisa do Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas - Ipea, que produziu o excelente livro coletivo *Modelagem de sistemas complexos para políticas públicas*, aqui citado inúmeras vezes, no qual são abordadas ideias e técnicas de estudo bastante avançadas até mesmo no exterior. A obra contou, inclusive, com a colaboração de estudiosos estrangeiros.

O livro trata da importância de se compreender os sistemas sociais como sistemas complexos e contém estudos aplicados a diversas áreas, como economia, educação e transportes. Ele poderia muito bem conter um capítulo específico sobre tributação, pois o sistema tributário é, certamente, mais um sistema complexo de políticas públicas e que está, entrelaçado com todos os demais<sup>43</sup>. A tributação recai sobre determinados fatos econômicos selecionados pelo legislador e produz sérios efeitos sobre a economia, modificando comportamentos, promovendo alterações na riqueza, na renda, nos negócios envolvendo bens imóveis etc. Se, de acordo com o livro, a economia é um sistema complexo<sup>44</sup>, os seus autores

complexos em políticas públicas no Brasil". In: FURTADO, Bernardo Alves; SAKOWSKI, Patrícia A. M.; e TÓVOLI, Marina H (coord.). *Modelagem de sistemas complexos para políticas públicas*. Disponível em [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727\\_livro\\_modelagem\\_sistemas.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727_livro_modelagem_sistemas.pdf). Acesso em 29 de julho de 2015, p. 307)

<sup>43</sup> "Esta [crescimento econômico e desenvolvimento] é uma área de política pública ampla e diversificada e que tem muitas sobreposições com outras áreas. Ela lida com políticas ligadas às atividades relacionadas com os componentes do produto interno bruto (PIB), ou seja, consumo, investimento, *gastos do governo* e exportações/importações, bem como os determinantes de curto prazo destes, como a *política fiscal* e monetária, e os determinantes de longo prazo, como as instituições, o Estado de direito e as crenças". (grifos aditados) (MUELLER, Bernardo. "Sistemas complexos em políticas públicas no Brasil". In: FURTADO, Bernardo Alves; SAKOWSKI, Patrícia A. M.; e TÓVOLI, Marina H (coord.). *Modelagem de sistemas complexos para políticas públicas*. Disponível em [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727\\_livro\\_modelagem\\_sistemas.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727_livro_modelagem_sistemas.pdf). Acesso em 29 de julho de 2015, p. 301)

<sup>44</sup> "Apesar dos importantes progressos alcançados pela ciência econômica no passado, por esta altura é relativamente consensual que é necessário começar a olhar para além da estrutura de análise que toma um agente representativo completamente racional. Alguns autores, como Colander,

difícilmente negariam que a tributação é um subsistema que realimenta o sistema total a todo o momento.

Segundo os textos do referido livro mais ou menos concordam, sistemas complexos são compostos de elementos heterogêneos os quais não têm uma perfeita coordenação central. Ainda que eles tenham certa organização e sejam interdependentes, há adaptação e aprendizagem, podendo ocorrer, inclusive, extinção de elementos e surgimento de novos de acordo com as relações que o sistema complexo mantém com outros sistemas. Enfim, as interações dos sistemas complexos fazem com que o seu todo seja diferente da mera soma das partes.

Partindo dessas características, tanto o sistema de normas tributárias, quanto o sistema de comunicações econômicas juridicizadas por tais normas podem ser compreendidos como sistemas complexos. Até mesmo os sistemas legislativos podem ser compreendidos como complexos<sup>45</sup>. O sistema é montado pelo ser humano, é uma forma de compreender o mundo, mas, para montá-lo, é preciso encontrar as características antes mencionadas nos objetos estudados. Não se trata, portanto, de afirmar que tudo agora se tornou um sistema complexo, mas que, de fato, boa parte dos sistemas sociais podem ser compreendidos como complexos e isso permite visões mais complexas, mais aptas a lidar com a transdimensionalidade, com a incerteza, com a adaptação etc.

É assim que a política tributária precisa ser estudada, considerando a racionalidade limitada dos agentes econômicos, as múltiplas relações entre os tributos, entre os entes federativos e a imprevisibilidade dos resultados<sup>46</sup>. Num sistema

Holt e Rosser (2004), Gatti, Gaffeo e Gallegati (2010), Holt, Rosser e Colander (2011) e Kirman (2012), acreditam que uma nova era de pensamento econômico está emergindo; uma era onde a ciência econômica neoclássica convencional começa a dar lugar a uma interpretação do comportamento humano na qual há espaço para a diversidade, a heterogeneidade, a adaptabilidade e a complexidade. A economia deverá ser interpretada como um sistema complexo, um sistema onde agentes com diferentes capacidades, diferentes dotações de recursos e diferentes preferências interagem para gerar um resultado que não é conhecido *a priori* e que é consequência direta do modo como o processo de interação se desenrola". (GOMES, Orlando Manuel da Costa. "A economia como objeto complexo". In: FURTADO, Bernardo Alves; SAKOWSKI, Patrícia A. M.; TÓVOLI, Marina H (coord.). *Modelagem de sistemas complexos para políticas públicas*. Disponível em [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727\\_livro\\_modelagem\\_sistemas.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727_livro_modelagem_sistemas.pdf). Acesso em 29 de julho de 2015, p. 188)

<sup>45</sup> ALMEIDA, Alcir. "Superando o caos: Legislativos como sistemas complexos adaptativos". In: FURTADO, Bernardo Alves; SAKOWSKI, Patrícia A. M.; TÓVOLI, Marina H (coord.). *Modelagem de sistemas complexos para políticas públicas*. Disponível em [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727\\_livro\\_modelagem\\_sistemas.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727_livro_modelagem_sistemas.pdf). Acesso em 29 de julho de 2015, pp. 375 e ss.

<sup>46</sup> "Como os sistemas complexos seguem uma lógica evolutiva, eles naturalmente envolvem erros, falhas, desperdício e redundâncias, e raramente alcançam soluções globalmente ideais. Estas características não coadunam com a noção tradicional de políticas públicas, onde há uma expectativa de absoluto controle e eficiência. Ao lidar com sistemas complexos, não é possível simplesmente ignorar estas características e tentar suprimi-las. Em vez disso, é necessário reconhecer e aceitar estas características, levando-as em conta ao criar as políticas. Talvez um dos principais entraves à adoção da modelagem de sistemas complexos nas políticas públicas de países como o Brasil será a necessidade da mudança de cultura na compreensão da natureza do que pode e do que não pode ser feito em políticas públicas em domínios complexos" (MUELLER, Bernardo. "Sistemas complexos em políticas públicas no Brasil". In: FURTADO, Bernardo Alves; SAKOWSKI, Patrícia A. M.; e TÓVOLI, Marina H (coord.). *Modelagem de sistemas complexos para políticas públicas*. Disponível em [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727\\_livro\\_modelagem\\_sistemas.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727_livro_modelagem_sistemas.pdf). Acesso em 29 de julho de 2015, p. 295).

complexo, as suas interações são ainda mais importantes do que as características dos elementos do sistema, até porque, como dito, o sistema total acaba sendo muito diferente da soma dos elementos individuais. Sendo assim, nenhuma medida tributária pode ser tomada sem uma devida análise inter-relacional, que pense cuidadosamente sobre os eventuais efeitos dela quando for injetada no sistema federativo tributário.

Um sistema complexo, mas simples, ou seja, com alguns poucos tributos bem simplificados, amplos, neutros, depende de profundas e amplas análises das relações que cada novo tributo, novo aumento de tributo ou nova obrigação acessória irão causar quando estiverem em relação com as demais obrigações já existentes no sistema. É por isso que se busca o máximo de simplicidade e neutralidade<sup>47</sup>, o que significa evitar distinções desnecessárias, exceções, regimes especiais, tudo aquilo que faz o sistema ainda maior, mais heterogêneo, complicado, sujeito a discussões.

Quanto mais regras e exceções forem criadas no sistema, ele tenderá mais a se desarrumar, a se desorganizar, podendo ser iniciado um processo de entropia, quando ele passa a não ser compreendido. É exatamente o que acontece no Brasil, onde muitos milhares de processos administrativos e judiciais são gerados todos os anos por conta, dentre outros motivos, da dificuldade que se tem de lidar com o sistema. Os únicos que se beneficiam com esse tipo de sistema são os contadores, advogados e demais prestadores de serviços que ganham altas quantias para assessorar os cidadãos em geral. Fisco e contribuinte, os sujeitos principais da relação tributária, perdem desnecessariamente muito tempo e dinheiro para lidar com um sistema tão mal desenhado.

Com base nas diretrizes da simplicidade e da neutralidade, o sistema brasileiro deveria ser todo reformulado, com extinção de vários tributos sem função relevante, que incidem sobre bases de cálculo muito semelhantes e apenas complicam mais a tributação para todos. Poderiam ser unificados, por exemplo, IRPJ e CSLL, PIS e Cofins, ou mesmo PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS. Assim como propõem Landais, Piketty e Saez para a França, a contribuição previdenciária do empregado podia ser absorvida pelo IRPF<sup>48</sup>. Os impostos sobre o patrimônio

<sup>47</sup> A *Mirrlees Review* coloca de forma bastante didática a necessidade de buscar um sistema justo, redistributivo e, portanto, progressivo, mas que, ao mesmo tempo, não afete seriamente a eficiência econômica, devendo ser simples, neutro e estável. Ver, por exemplo: MIRRLEES, James *et alli*. *Tax by design*. Disponível em <http://www.ifs.org.uk/docs/taxbydesign.pdf>. Acesso em 15 de agosto de 2015, pp. 22/3.

<sup>48</sup> “Nous proposons en particulier la création d’un nouvel impôt sur le revenu, remplaçant un grand nombre de taxes existantes, notamment la contribution sociale généralisée (CSG), l’actuel impôt sur le revenu (qui, sous sa forme actuelle, serait purement et simplement supprimé), le prélèvement libératoire, la prime pour l’emploi et le bouclier fiscal. Ce nouvel impôt sur le revenu, payé par tous les Français et socialement adapté à la France du XXI<sup>e</sup> siècle, sera entièrement individualisé, prélevé directement à la source sur le revenu du travail et du capital (comme l’actuelle CSG, et avec le même assiette que cette dernière), suivant un barème progressif (comme l’actuel impôt sur le revenu). Une partie de recettes de ce nouvel impôt sur le revenu - que se présente *de facto* comme une extension de l’actuelle CSG, mais avec un barème progressif - sera affectée à la protection sociale, exactement de la même façon que l’actuelle CSG”. (LANDAIS, Camille; PIKETTY, Thomas; e SAEZ, Emmanuel. *Pour une révolution fiscale*. Disponível em <http://www.revolution-fiscale.fr>. Acesso em 17 de agosto de 2015, p. 8)

(ITR, IPVA e IPTU) poderiam ser reunidos num único IGF<sup>49</sup>. O ITIV é um tributo que gera alta influência nas decisões sobre imóveis e também deveria ser extinto<sup>50</sup>, assim como vários outros tributos brasileiros poderiam e deveriam desaparecer. Se comparado com os sistemas mais avançados do mundo, a exemplo do australiano e do neozelandês, o sistema brasileiro tem quase 10 vezes mais tributos, um tremendo absurdo!

A abordagem dos sistemas complexos também ajuda a lidar melhor com o *trade-off* entre eficiência e equidade. A depender dos valores de cada estudioso, dá-se mais importância a um ou a outro, mas, com uma visão complexa, é possível perceber que não se trata propriamente de escolher entre um e outro. O mais adequado é fazer a eficiência funcionar em favor da equidade, e vice-versa. O problema é que a definição mais óbvia de *trade-off é exchange* (substituição de uma coisa por outra), enquanto as decisões macroeconômicas são muito mais complexas do que uma mera troca ou substituição entre esses dois fins.

As melhores medidas tributárias são aquelas que conseguem atingir eficiência e equidade conjuntamente. Por exemplo, em países mais desiguais, como o Brasil, a teoria da tributação ótima indica que a preocupação com a equidade deve crescer, de modo que a tributação progressiva da riqueza e da renda deveria ser bem forte, respeitando as elasticidades em cada caso, para que não se fira demais a eficiência.

Por outro lado, o imposto sobre o consumo - que deveria ser um só, e não vários diferentes - não precisa se focar tanto na equidade, se já existe uma tributação bem progressiva da riqueza e da renda, o que nos leva a concluir que ele pode primar mais pela eficiência, devendo ser desenhado de forma bastante simples e neutra. As conclusões dessa rápida análise complexa da tributação brasileira são: aumente a progressividade do IRPF e do ITCMD, extinga PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS, substituindo-os por um VAT bem amplo, com pouquíssimas exceções. Em suma, esse é um caminho elementar para aproximar o sistema brasileiro dos sistemas dos países mais desenvolvidos do mundo.

O sistema tributário brasileiro deveria ser, então, um dos mais progressivos do mundo, porém acontece exatamente o contrário: o nosso sistema é fortemente regressivo e continua colaborando, ainda no ano de 2015, para um aumento da gigantesca desigualdade socioeconômica do país. É perfeitamente compreensível que, mesmo apesar dos programas sociais, não tenha havido uma redução da desigualdade do Brasil no topo da pirâmide, que sofre uma tributação extremamente pequena se considerados os seus altos ganhos. Somos um dos únicos países do mundo que não tributam os dividendos distribuídos a sócios de pessoas jurídicas<sup>51</sup>.

<sup>49</sup> VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *Remendos no sistema tributário, como o IGF, não resolvem o problema do Brasil*. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2015-jul-19/marcos-villas-boas-remendos-nao-resolvem-sistema-tributario-pais>. Acesso em 9 de setembro de 2015.

<sup>50</sup> Sobre o tema, vide, por exemplo: VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *A teoria da tributação ótima e o sistema brasileiro: Parte 7 - ITIV (ITBI)*. Disponível em [http://optimaltaxationtheory.com/assets/Marcos\\_Villas-B\\_\\_as\\_-\\_OTT\\_e\\_o\\_sistema\\_brasileiro\\_-\\_ITIV.pdf](http://optimaltaxationtheory.com/assets/Marcos_Villas-B__as_-_OTT_e_o_sistema_brasileiro_-_ITIV.pdf). Acesso em 8 de setembro de 2015.

<sup>51</sup> Vide textos sobre o tema: GOBETTI, Sérgio; e ORAIR, Rodrigo. *Jabuticabas tributárias e a desigualdade no Brasil*. Disponível em <http://www.valor.com.br/opiniao/4157532/jabuticabas-tributa>

As decisões econômicas produzem efeitos os quais vão se inter-relacionando e modificando os efeitos primários, aqueles mais causais, que normalmente decorrem diretamente de certa medida econômica. Além disso, há um forte aspecto pragmático no tal *trade-off*, tendo em vista que ele pode variar razoavelmente a depender das características de cada sociedade. Fórmulas prontas são frequentemente desmentidas pelos fatos.

Por um tempo, especialmente sob a influência de Adam Smith, acreditava-se que o bem individual era o fim maior, pois ele contribuiria causalmente para o bem coletivo. Bastaria, então, dar liberdade e as condições para que cada um produzisse. John Forbes Nash Jr. demonstrou que, ao cada um buscar apenas o bem individual, os indivíduos se bloqueavam, criavam dificuldades entre si, tendendo a alcançar resultados piores do que se houvesse boa coordenação coletiva.

A teoria dos jogos, criada por John von Neumann e Oskar Morgenstern, depois desenvolvida por John Nash e outros autores, é, por exemplo, uma excelente fonte complexa de *insights* para lidar com problemas jurídicos, os quais compreendem questões sobre relacionamentos sociais<sup>52</sup>. Definir *approachs* do Fisco perante os contribuintes pode ser, por exemplo, um campo no qual a teoria dos jogos tende a fornecer alguns *inputs* importantes e ensinar como estabelecer uma relação mais horizontal e produtiva para ambas as partes.

Nash conseguiu ir além da questão de filosofia moral envolvendo libertarianismo e utilitarismo, para provar que maior eficiência (mais liberdade, menos utilitarismo) poderia ser encontrada quando houvesse uma busca do bem coletivo coordenando (menos liberdade, mais utilitarismo) a busca do bem individual.

Em outras palavras, as melhores decisões sobre políticas públicas são aquelas complexas, que conseguem pensar em como cada indivíduo singular poderia atingir o máximo de eficiência sem prejudicar os demais e como a ação conjunta poderia levar a uma maior eficiência de cada indivíduo<sup>53</sup>. Mas tudo isso ao mesmo tempo, não havendo substituição de um fim pelo outro, apenas diferenciação de peso frente ao caso concreto e ao tipo de medida que se analisa.

Se tratarmos o chamado *trade-off* entre eficiência e equidade como *substituição*, chegaremos apenas a medidas mais superficiais, que tendem a gerar problemas por olharem excessivamente para um lado, e muito pouco para o outro. É preciso criar políticas tributárias que englobam conjuntos de medidas e que po-

rias-e-desigualdade-no-brasil. Acesso em 17 de agosto de 2015; e VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *Dividendos brasileiros deveriam ser tributados como na Austrália*. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2015-mai-04/marcos-villas-boas-dividendos-deveriam-tributados-australia>. Acesso em 8 de setembro de 2015.

<sup>52</sup> PICKER, Randal C. *An introduction to game theory and the law*. Disponível em [http://www.law.uchicago.edu/files/files/22.Picker.IntroGame\\_0.pdf](http://www.law.uchicago.edu/files/files/22.Picker.IntroGame_0.pdf). Acesso em 20 de agosto de 2015.

<sup>53</sup> “Grande parte do fracasso das políticas públicas, tanto no Brasil como em outros países, é devido à tentativa reducionista de lidar com fenômenos complexos usando pressupostos e instrumentos que são apropriados apenas para problemas não complexos, mesmo que complicados”. (MUELLER, Bernardo. “Sistemas complexos em políticas públicas no Brasil”. In: FURTADO, Bernardo Alves; SAKOWSKI, Patrícia A. M.; e TÓVOLLI, Marina H (coord.). *Modelagem de sistemas complexos para políticas públicas*. Disponível em [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727\\_livro\\_modelagem\\_sistemas.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727_livro_modelagem_sistemas.pdf). Acesso em 29 de julho de 2015, p. 294)

derão, inclusive, não ser tributárias. Não basta, por exemplo, criar programas sociais de redistribuição de renda, se a tributação pesa demais sobre os pobres e pouco sobre os ricos<sup>54</sup>. Não adianta criar programas sociais, tendendo a acomodar os indivíduos, se não houver incentivo suficiente e amplo para que toda a família estude e/ou trabalhe. A despeito do sucesso do Bolsa-Família, o programa poderia atingir ainda melhores e mais eficientes resultados se desse incentivos para o estudo e/ou o trabalho dos adultos, e não apenas para o estudo de crianças e adolescentes.

Os comportamentos econômicos estão todos interligados em alguma medida. A democratização da demanda provocada pelos programas sociais gerou um aumento do consumo interno. Por outro lado, a falta de reestruturação das instituições brasileiras, como a tributação e a educação, dificultou a democratização da oferta, que diminui a produção do país por falta de gente qualificada para se empregar e empreender.

Nota-se que a democratização (equidade) é passo fundamental para o aumento da produção (eficiência), e vice-versa. Se não houver aumento da torta, ela não poderá ser bem distribuída a todos; se não houver boa distribuição a todos, não haverá aumento sustentável da torta. A política tributária está no meio desse jogo complexo que busca levantar altas receitas para promover as demais políticas públicas e, ao mesmo tempo, ela precisa desenvolver uma economia eficiente e equânime.

É preciso combinar medidas, olhar para diferentes partes do sistema jurídico e criar conjuntos de regras que permitam cuidar de forma mais ampla do objeto de extrema importância que é, por exemplo, reduzir a enorme desigualdade socioeconômica do Brasil<sup>55</sup>. Assim, algumas medidas privilegiarão a eficiência e outras a equidade, mas, quando olharmos para o sistema em sua complexidade, veremos que ambos os fins são atingidos pela inter-relação das medidas.

## 5. Conclusões

O Brasil está muito atrasado teórica e praticamente em relação aos países mais desenvolvidos do mundo em termos de política tributária. Isso é causa e

<sup>54</sup> “A desigualdade de renda no Brasil é muito alta e estável entre 2006 e 2012. Quando se combina a PNAD à DIRPF, quase metade de toda a renda no país está concentrada nos 5% mais ricos e um quarto, no 1% mais rico. O milésimo mais rico acumula mais renda que toda a metade mais pobre da população. Isso reflete um perfil que já é bem conhecido: o Brasil é marcado por uma grande massa de população de baixa renda que se distingue de uma pequena, porém muito rica, elite. Esse perfil não se altera significativamente ao longo do tempo. Há mudanças no longo trecho da base da distribuição que vai do 0% a 90% mais pobres, mas a concentração no topo é bastante estável, especialmente acima do 1% mais rico. As curvas de Lorenz que representam essa desigualdade em cada ano se cruzam e praticamente se sobrepõem. Certas medidas indicam leve aumento da desigualdade no tempo, outras leve queda, mas a tendência geral é de estabilidade”. (MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro HGF; e CASTRO, Fabio Avila. *A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012*. Disponível em <http://iepecdg.com.br/uploads/artigos/SSRN-id2479685.pdf>. Acesso em 20 de agosto de 2015, p. 27)

<sup>55</sup> Além do famoso *best-seller* de Thomas Piketty, os maiores economistas do mundo têm voltado toda a sua atenção para o tema da desigualdade: ATKINSON, Anthony. *Inequality: What can be done?* Cambridge: Harvard University Press, 2015; STIGLITZ, Joseph E. *The price of inequality: how today's divided society endangers our future*. Nova Iorque: W. W. Norton & Company, 2014.



consequência do déficit de desenvolvimento do nosso país. Enquanto a tributação brasileira for tão ruim, será difícil ver o país crescer bastante e de forma sustentável, uma vez que os estudos mais avançados realizados no exterior comprovam que o avanço do sistema tributário está intrinsecamente relacionado ao desenvolvimento de cada país.

A teoria da tributação ótima é o arsenal teórico mais avançado do mundo para lidar com política tributária, porém ela é praticamente desconhecida no Brasil. Esse cenário precisa ser modificado com urgência, mas não apenas com o objetivo de nos inteirarmos tardiamente do conhecimento produzido no exterior. É preciso aproveitar essa oportunidade de estudar a teoria da tributação ótima e, empregando ferramentas avançadas como a transdisciplinaridade e o seu pensamento complexo, levá-la para um outro nível. Os brasileiros precisam acreditar na sua capacidade e crer que, com muito empenho e cooperação, é possível assumir a vanguarda mundial do conhecimento de política tributária.

Esse aprofundamento na teoria da tributação ótima poderia ser responsável não somente pelo abastecimento dos elaboradores de políticas tributárias com informações avançadas, desfazendo vários mitos existentes no Brasil, mas ele também colaboraria para uma melhor interpretação da legislação tributária posta, pois desenvolveria um conhecimento transdisciplinar imprescindível para as tomadas de decisão sobre tributos em qualquer instância, motivo pelo qual venho defendendo que a política tributária precisa ser incluída nos currículos de graduação e pós-graduação.

Para um estudo vanguardista da política tributária, os brasileiros precisam conhecer a sua história, que passa por Adam Smith, John Stuart Mill, Frank Ramsey, John Maynard Keynes, William Vickrey, Peter Diamond, James Mirrlees, Joseph Stiglitz, Anthony Atkinson, Camille Landais, Thomas Piketty e Emmanuel Saez, dentre muitos outros. É preciso, também, conhecer com profundidade a tributação passada, a atual e as aspirações dos países nórdicos, dos demais países europeus, do Japão, da Nova Zelândia, da Austrália, dos Estados Unidos e do Canadá. Do mesmo modo, é preciso comparar o sistema brasileiro com os de países mais socioeconomicamente similares, como Rússia, África do Sul, China, Chile e México.

Após conhecer bem as melhores e piores teorias e práticas estrangeiras, é preciso utilizar métodos avançados que permitam lidar com a tributação em comunhão com as demais políticas públicas, observando os problemas brasileiros com abertura para mudanças de pensamento, por suas múltiplas dimensões e criando, por consequência, saídas complexas, com múltiplas medidas em inter-relação, que sejam capazes de atingir os fins de eficiência econômica e equidade pelo intermédio de medidas jurídicas rápidas, válidas e eficazes.

Com a circulação de informações existente nos dias de hoje, os brasileiros têm ao seu dispor, por meio da internet e de outras vias, um enorme arsenal teórico e prático à sua disposição, cabendo a eles procurar essas informações, estudá-las com cuidado, usar os métodos adequados e se empenhar para assumir a vanguarda mundial em termos de política tributária. Por sinal, o IPEA tem sido

um órgão brasileiro vanguardista e fonte de informações importantes nessa empreitada.

A bola está com os brasileiros interessados pela tributação. Mãos à obra!

### Referências

- ALMEIDA, Alcir. “Superando o caos: Legislativos como sistemas complexos adaptativos”. In: FURTADO, Bernardo Alves; SAKOWSKI, Patrícia A. M.; e TÓVOLLI, Marina H (coords.). *Modelagem de sistemas complexos para políticas públicas*. Disponível em [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727\\_livro\\_modelagem\\_sistemas.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727_livro_modelagem_sistemas.pdf). Acesso em 29 de julho de 2015.
- ATKINSON, Anthony. *Inequality: What can be done?* Cambridge: Harvard University Press, 2015.
- . *Income tax and top incomes over the twentieth century*. Disponível em <http://core.ac.uk/download/pdf/6489099.pdf>. Acesso em 18 de agosto de 2015.
- ; STIGLITZ, Joseph. *The design of tax structure: direct versus indirect taxes*. Disponível em [http://eml.berkeley.edu/~saez/course/AtkinsonStiglitz\\_JPubE\(1976\).pdf](http://eml.berkeley.edu/~saez/course/AtkinsonStiglitz_JPubE(1976).pdf). Acesso em 15 de agosto de 2015.
- ; PIKETTY, Thomas; e SAEZ, Emmanuel. *Top incomes in the long run of history* (publicado em 2009). Disponível em <http://www.nber.org/papers/w15408>. Acesso em 17 de agosto de 2015.
- BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. *Teoria da tributação ótima sobre o consumo*. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/5wwz/tributacao-otima-isso-existe-fabio-rodrigues-de-oliveira-carlos-alberto-pereira-mauro-fernando-gallo>. Acesso em 20 de agosto de 2015.
- BORGES, José Souto Maior. “Sobre novos rumos para o direito tributário no campo das obrigações”. *Revista do Advogado* nº 118. São Paulo, dezembro de 2012.
- . “Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 211. São Paulo, abril de 2013.
- CARTA CAPITAL. “Imposto sobre herança deve ir ao Congresso após ajuste fiscal”. Disponível em <http://www.cartacapital.com.br/blogs/parlatorio/imposto-sobre-heranca-deve-ir-ao-congresso-apos-ajuste-fiscal-2971.html>. Acesso em 18 de agosto de 2015.
- CINTRA, Marcos. *A alíquota do Imposto Único*. Disponível em <http://tributario.net/mcintra/aliquota-imposto-unico/>. Acesso em 19 de agosto de 2015.
- DIAMOND, Peter A.; e MIRRLEES, James A. *Optimal taxation and public production I: production efficiency*. Disponível em <https://www.aeaweb.org/aer/top20/61.1.8-27.pdf>. Acesso em 14 de agosto de 2015.
- . *Optimal taxation and public production II: tax rules*. Disponível em <https://www.aeaweb.org/aer/top20/61.3.261-278.pdf>. Acesso em 14 de agosto de 2015.
- DIAMOND, Peter; e SAEZ, Emmanuel. *The case for a progressive tax: from basic research to policy recommendations*. Disponível em <https://www.aeaweb.org/articles.php?doi=10.1257/jep.25.4.165>. Acesso em 22 de agosto de 2015.
- FOLHA DE SÃO PAULO. “Tributação da herança, que governo estuda elevar, rende pouco no Brasil”. Disponível em <http://dinheiropublico.blogfolha.uol>.

- com.br/2015/03/03/tributacao-da-heranca-que-governo-estuda-elevar-rende-pouco-no-brasil/. Acesso em 18 de agosto de 2015.
- . “Levy barrou taxação de grandes fortunas projetada por Mantega”. Disponível em <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/05/1633608-levy-barrou-taxacao-de-grandes-fortunas-projetada-por-mantega.shtml>. Acesso em 18 de agosto de 2015.
- FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- GOBETTI, Sérgio; e ORAIR, Rodrigo. *Jaboticabas tributárias e a desigualdade no Brasil*. Disponível em <http://www.valor.com.br/opiniaio/4157532/jaboticabas-tributarias-e-desigualdade-no-brasil>. Acesso em 17 de agosto de 2015.
- GOMES, Orlando Manuel da Costa. “A economia como objeto complexo”. In: FURTADO, Bernardo Alves; SAKOWSKI, Patrícia A. M.; e TÓVOLLI, Marina H. (coords.). *Modelagem de sistemas complexos para políticas públicas*. Disponível em [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727\\_livro\\_modelagem\\_sistemas.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727_livro_modelagem_sistemas.pdf). Acesso em 29 de julho de 2015.
- GRECO, Marco Aurélio. “Crise do formalismo no direito tributário brasileiro”. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo; COSTA, Carlos Eduardo Batalha da Silva; e BARBOSA, Samuel Rodrigues (coords.). *Nas fronteiras do formalismo*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- H AidAR, Raul. “Criar tributos sobre grandes fortunas ou heranças, eis a questão”. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2015-abr-27/justica-tributaria-tributar-grandes-fortunas-ou-herancas-eis-questao>. Acesso em 18 de agosto de 2015.
- HENRY, Ken. *Australia’s future tax system review*. Disponível em <http://taxreview.treasury.gov.au/Content/Content.aspx?doc=html/home.htm>. Acesso em 17 de agosto de 2015.
- KUZNETS, Simon. *Economic growth and income inequality*. Disponível em <https://www.aeaweb.org/aer/top20/45.1.1-28.pdf>. Acesso em 20 de agosto de 2015.
- Institute for New Economic Thinking. *Teaching Economics*. Disponível em <http://ineteconomics.org/community/events/liberté-égalité-fragilité/agenda/teaching-economics>. Acesso em 18 de agosto de 2015.
- Institute for New Economic Thinking. *Entrevista com Joseph Stiglitz*. Disponível em <http://ineteconomics.org/ideas-papers/interviews-talks/its-time-to-get-radical-on-inequality>. Acesso em 19 de agosto de 2015.
- LANDAIS, Camille; PIKETTY, Thomas; e SAEZ, Emmanuel. *Pour une révolution fiscale*. Disponível em <http://www.revolution-fiscale.fr>. Acesso em 17 de agosto de 2015.
- MEADE, James *et alii*. *Meade Report*. Disponível em <http://www.ifs.org.uk/docs/meade.pdf>. Acesso em 20 de agosto de 2015.
- MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro H. G. F.; e CASTRO, Fabio Avila. *A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012*. Disponível em <http://iepecdg.com.br/uploads/artigos/SSRN-id2479685.pdf>. Acesso em 20 de agosto de 2015.

- MILL, John Stuart. *Principles of political economy*. Disponível em <https://www.gutenberg.org/files/30107/30107-pdf.pdf>. Acesso em 14 de agosto de 2015.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Cartilha da Reforma Tributária*. Disponível em [http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/reforma-tributaria/cartilha\\_reforma.tributaria.pdf](http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/reforma-tributaria/cartilha_reforma.tributaria.pdf). Acesso em 17 de agosto de 2015.
- MIRRELES, James. *An exploration in the theory of optimal income taxation*. Disponível em <http://aida.econ.yale.edu/~dirkb/teach/pdf/mirrlees/1971%20optimal%20taxation.pdf>. Acesso em 19 de agosto de 2015.
- ; et alii. *Mirrlees Review*. Disponível em <http://www.ifs.org.uk/publications/mirrleesreview/>. Acesso em 15 de agosto de 2015.
- . *Tax by design*. Disponível em <http://www.ifs.org.uk/docs/taxbydesign.pdf>. Acesso em 15 de agosto de 2015.
- MUELLER, Bernardo. “Sistemas complexos em políticas públicas no Brasil”. In: FURTADO, Bernardo Alves; SAKOWSKI, Patrícia A. M.; e TÓVOLI, Marina H. (coords.). *Modelagem de sistemas complexos para políticas públicas*. Disponível em [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727\\_livro\\_modelagem\\_sistemas.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727_livro_modelagem_sistemas.pdf). Acesso em 29 de julho de 2015.
- MURPHY, Liam; e NAGEL, Thomas. *The myth of ownership: tax and justice*. New York: Oxford University Press, 2002.
- OLIVEIRA, Fabio Rodrigues; PEREIRA, Carlos Alberto; e GALLO, Mauro Fernando. *Tributação ótima - isso existe?* Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/5wwz/tributacao-otima-isso-existe-fabio-rodrigues-de-oliveira-carlos-alberto-pereira-mauro-fernando-gallo>. Acesso em 16 de agosto de 2015.
- OLIVEIRA, Ribamar. *Patrimônio parece crescer mais que produção no Brasil*. Disponível em <http://www.valor.com.br/brasil/4172308/patrimonio-parece-crescer-mais-que-producao-no-brasil>. Acesso em 18 de agosto de 2015.
- PAGE, Scott E. Prefácio. In: FURTADO, Bernardo Alves; SAKOWSKI, Patrícia A. M.; e TÓVOLI, Marina H. (coords.). *Modelagem de sistemas complexos para políticas públicas*. Disponível em [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727\\_livro\\_modelagem\\_sistemas.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/150727_livro_modelagem_sistemas.pdf). Acesso em 29 de julho 2015.
- PAUL, Margaret. *Frank Ramsey (1903-1930): a Sister's Memoir*. Huntingdon: British Library, 2012.
- PICKER, Randal C. *An introduction to game theory and the law*. Disponível em [http://www.law.uchicago.edu/files/files/22.Picker.IntroGame\\_0.pdf](http://www.law.uchicago.edu/files/files/22.Picker.IntroGame_0.pdf). Acesso em 20 de agosto de 2015.
- PIKETTY, Thomas. *Capital in the twenty-first century*. Disponível em [http://resistir.info/livros/piketty\\_capital\\_in\\_the\\_21\\_century\\_2014.pdf](http://resistir.info/livros/piketty_capital_in_the_21_century_2014.pdf). Acesso em 9 de junho de 2015.
- ; e SAEZ, Emmanuel. *A theory of optimal capital taxation* (publicado em 2012). Disponível em <http://eml.berkeley.edu/~saez/piketty-saezNBER12optKtax.pdf>. Acesso em 17 de agosto de 2015.
- . *A theory of optimal inheritance taxation* (publicado em 2013). Disponível em <http://eml.berkeley.edu/~saez/piketty-saezECMA13.pdf>. Acesso em 17 de agosto de 2015.

- . *Optimal labor income taxation* (publicado em 2012). Disponível em [http://eml.berkeley.edu/~saez/piketty-saez11handbook\\_v10.pdf](http://eml.berkeley.edu/~saez/piketty-saez11handbook_v10.pdf). Acesso em 17 de agosto de 2015.
- . *The evolution of top incomes: a historical and international perspective* (publicado em 2006). Disponível em <http://www.nber.org/papers/w11955>. Acesso em 17 de agosto de 2015.
- RAMSEY, Frank. *A contribution to the theory of taxation*. Disponível em <http://www.uib.cat/depart/deaweb/webpersonal/amedeospadaro/workingpapers/bibliosecpub/ramsey.pdf>. Acesso em 14 de agosto de 2015.
- RALPH, John *et alii*. *Ralph Review*. Disponível em <http://www.rbt.treasury.gov.au>. Acesso em 17 de agosto de 2015.
- SANTOS, Ramon Tomazela. “A progressividade do imposto de renda e os desafios da política fiscal”. In: ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Revista de Direito Tributário Atual* nº 33, São Paulo, Dialética, 2015.
- SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and the cause of The Welath of the Nations*. Disponível em [http://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA\\_WealthNations\\_p.pdf](http://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf). Acesso em 13 de agosto de 2015.
- STIGLITZ, Joseph. *In praise of Frank Ramsey's contribution to the theory of taxation*. Disponível em <http://www.nber.org/papers/w20530.pdf>. Acesso em 19 de agosto de 2015.
- . *The price of inequality: How today's divided society endangers our future*. Nova Iorque: W. W. Norton & Company, 2014.
- VILLAS-BÓAS, Marcos de Aguiar. *A teoria da tributação ótima aplicada ao sistema brasileiro: Parte 1 - “The wealth of nations” de Adam Smith*. Disponível em [http://optimaltaxationtheory.com/assets/Marcos\\_Villas-B\\_\\_as\\_-\\_Teoria\\_da\\_Tributa\\_\\_\\_o\\_\\_\\_tima\\_-\\_Primeira\\_15543.pdf](http://optimaltaxationtheory.com/assets/Marcos_Villas-B__as_-_Teoria_da_Tributa___o___tima_-_Primeira_15543.pdf). Acesso em 8 de setembro de 2015.
- . *A teoria da tributação ótima aplicada ao sistema brasileiro: Parte 2 - “A contribution to the theory of taxation” de Frank Ramsey*. Disponível em [http://optimaltaxationtheory.com/assets/Marcos\\_Villas-B\\_\\_as\\_-\\_Teoria\\_da\\_Tributa\\_\\_\\_o\\_\\_\\_tima\\_-\\_Segunda\\_98872.pdf](http://optimaltaxationtheory.com/assets/Marcos_Villas-B__as_-_Teoria_da_Tributa___o___tima_-_Segunda_98872.pdf). Acesso em 8 de setembro de 2015.
- . *A teoria da tributação ótima e o sistema brasileiro: Parte 7 - ITIV (ITBI)*. Disponível em [http://optimaltaxationtheory.com/assets/Marcos\\_Villas-B\\_\\_as\\_-\\_OT-T\\_e\\_o\\_sistema\\_brasileiro\\_-\\_ITIV.pdf](http://optimaltaxationtheory.com/assets/Marcos_Villas-B__as_-_OT-T_e_o_sistema_brasileiro_-_ITIV.pdf). Acesso em 8 de setembro de 2015.
- . *Comparativo entre a tributação do Brasil e a dos países mais desenvolvidos do mundo*. Disponível em [http://optimaltaxationtheory.com/assets/Site\\_\\_Comparativo\\_entre\\_a\\_tributa\\_\\_\\_o\\_brasileira\\_e\\_a\\_dos\\_pa\\_\\_ses\\_desenvol78907.pdf](http://optimaltaxationtheory.com/assets/Site__Comparativo_entre_a_tributa___o_brasileira_e_a_dos_pa__ses_desenvol78907.pdf). Acesso em 8 de setembro de 2015.
- . “Direito tributário disciplinar, interdisciplinar, multidisciplinar, pluridisciplinar e transdisciplinar”. In: ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Revista de Direito Tributário Atual* nº 33. São Paulo, Dialética, agosto de 2015.
- . *Direito tributário, pragmática e transdisciplinaridade: da incidência normativa à política tributária*. Disponível em [http://optimaltaxationtheory.com/assets/Site\\_-\\_Marcos\\_Villas-B\\_\\_as\\_-\\_Tese\\_de\\_Doutorado\\_-\\_Publica\\_\\_\\_o\\_.pdf](http://optimaltaxationtheory.com/assets/Site_-_Marcos_Villas-B__as_-_Tese_de_Doutorado_-_Publica___o_.pdf). Acesso em 8 de setembro de 2015.

–. *Dividendos brasileiros deveriam ser tributados como na Austrália.* Disponível em <http://www.conjur.com.br/2015-mai-04/marcos-villas-boas-dividendos-deveriam-tributados-australia>. Acesso em 8 de setembro de 2015.

–. *Remendos no sistema tributário, como o IGF, não resolvem o problema do Brasil.* Disponível em <http://www.conjur.com.br/2015-jul-19/marcos-villas-boas-remendos-nao-resolvem-sistema-tributario-pais>. Acesso em 9 de setembro de 2015.