

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

Letícia Menegassi Borges

CONSTRUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS FISCAIS SOB A PERSPECTIVA DA
BEHAVIORAL LAW AND ECONOMICS

São Paulo

2024

LETÍCIA MENEGASSI BORGES

CONSTRUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS FISCAIS SOB A PERSPECTIVA DA
BEHAVIORAL LAW AND ECONOMICS

Tese apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito parcial à obtenção do título de Doutora em Direito Político e Econômico.

ORIENTADORA: Profa. Dra. Zélia Luiza Pierdoná

SÃO PAULO

2024

B732c Borges, Letícia Menegassi.
Construção de políticas públicas fiscais sob a perspectiva da *Behavioral Law And Economics* [recurso eletrônico] / Letícia Menegassi Borges.

2 KB.

Tese (Doutorado em Direito Político e Econômico)
Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2024.

Orientadora: Profa. Dra. Zélia Luiza Pierdoná.

Referências bibliográficas: f. 200-219.

1. Cidadania fiscal. 2. Direito Tributário. 3. Análise Comportamental do Direito e da Economia. I. Pierdoná, Zélia Luiza, orientador. II. Título.

CDDir 341.39

Bibliotecária Responsável: Jaqueline Bay Inacio Duarte - CRB 8/9509

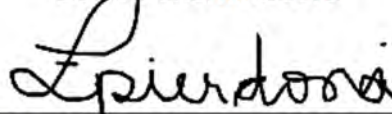
LETÍCIA MENEGASSI BORGES

CONSTRUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS FISCAIS SOB A PERSPECTIVA DA
BEHAVIORAL LAW AND ECONOMICS

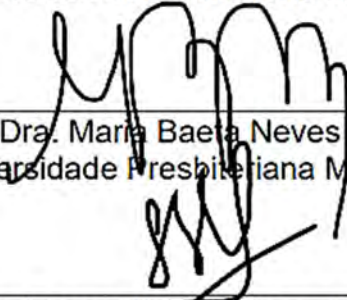
Tese apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito parcial à obtenção do título de Doutora em Direito Político e Econômico.

Aprovada em: 08/08/2024

Banca examinadora



Prof. Dra. Zélia Luiza Pierdoná
Universidade Presbiteriana Mackenzie



Prof. Dra. Maria Baeta Neves Matsushita
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dra. Fátima Helena de Gioia
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Documento assinado digitalmente



PAULO ANTONIO CALIENDO VELLOSO DA SILVEIRA

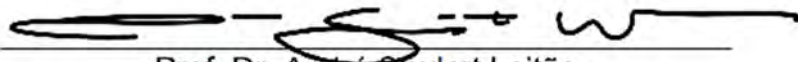
Data: 20/08/2024 12:45:53-0300

Verifique em <https://validar.it.gov.br>

Prof. D

ilveira

Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul



Prof. Dr. André Studart Leitão
Centro Universitário Christus (Unichristus)

Dedico esta tese à minha mãe, Rosana, e ao meu marido, Nelson, que acreditaram em mim, quando nem eu mesma me sentia à altura deste desafio.

AGRADECIMENTOS

Finalmente, posso dizer que é chegado o momento de expressar minha mais profunda gratidão:

Deus, obrigada por tanto ouvir minhas preces e por não me deixar esmorecer.

Nelson, meu *cumpanis*, obrigada por cada abraço, por cada café carinhosamente servido enquanto eu escrevia esta tese. Te amo e te agradeço por me mostrar que o amor é uma escolha diária.

Minha mãe, Rosana Menegassi, esta tese só foi possível por causa de você, minha primeira e maior professora. Te agradecer é pouco diante de tudo que você merece.

Meu amado irmão, Éder, sua doçura e seu apoio são fundamentais na minha vida.

Antônia Aparecida Tavellin, obrigada por ter me adotado como sobrinha. Para mim, a senhora é muito mais do que uma tia.

Jacira Altero de Jesus, minha sogra, muito obrigada pelas suas orações. Sua fé move montanhas.

Flávia Kurhara Lobo, Izabella Zonato Villas Boas, Mariana Del Monaco, Samanta Oliveira, Vanessa Cerqueira Hasselmann: vocês são amigas preciosas!

Fernando Rodrigues da Motta Bertoncello, muito obrigada pela amizade semeada ao longo de tantos anos e por ter lido esta tese e contribuído com seus comentários.

Aos queridos amigos, Manoel da Nave Pires, Luiz Gustavo Doles Silva, Flávio Miranda Molinari e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, obrigada pelas tantas conversas e pelo incentivo ao longo da jornada.

Pela leitura desta tese e contribuição com críticas e sugestões, agradeço muito pela atenção e pelo tempo dedicado por Felipe Alamino, Flávio Miranda Molinari, Breno Vasconcelos e Douglas Elmauer.

Um caloroso agradecimento todas as minhas professoras e professores, especialmente: minha orientadora, Profa. Dra. Zélia Luiza Pierdoná, por toda a confiança e autonomia que me deu ao longo desses anos. Professora Dra. Luciana Yeung, que logo no início dispôs de seu precioso tempo para me escutar e me encorajou a seguir com a pesquisa. Professora Dra. Fúlvia Helena de Gioia, você é

uma daquelas professoras que passam pela nossa vida e ficam no nosso coração. Professor Dr. Felipe Chiarello, obrigada por ter acreditado neste projeto e pela generosidade em ter me colocado em contato com outras pessoas para quem minhas ideias iniciais fizeram sentido. Profa. Dra. Mariana Baeta Neves Matsushita, que já na reta final do doutorado me desafiou tanto quanto me acolheu. Sem vocês, eu teria desistido. Recebam todas as minhas homenagens.

Agradeço a todos os colegas do Meli, em nome de Humberto Chiesi Filho, Railton Carvalho, Ricardo Lagreca Siqueira e François-Xavier Frédéric Creusot de Rezende Martins: que fabulosa adrenalina é trabalhar com vocês!

Um agradecimento carinhoso para as Doutoradas Carina de Castro Quirino e Isabela Rossi Cortes Ferrari, que em 27/05/2020, em plena pandemia de COVID-19, com uma simples *live* no Instagram sobre uso de *nudges* em políticas públicas contribuíram diretamente para me encorajar na realização deste trabalho.

À Universidade Presbiteriana Mackenzie, minha *alma mater*, um local de realização de sonhos que se abriu para mim como um portal pelo qual entrei como aluna pela primeira vez em 11/08/2008, com o coração cheio de esperança e encontrei oportunidades que não estavam nem nos meus melhores sonhos.

Como a vida é *ex nunc* e nem tudo cabe no currículo Lattes, não se escreve uma tese de doutorado sem deixar para “depois” muito do que urge por ser vivido ao longo dos quatro anos de doutorado. Para que a solidão da pesquisa não tome conta do espírito, a única saída é agarrar-se à esperança de que “depois” nos encontraremos e brindaremos o momento presente, sem o insustentável peso das páginas em branco.

RESUMO

Ao partir da constatação da existência de um quadro de intensa litigiosidade tributária no Brasil, a presente tese aborda interseções entre o direito tributário e a construção de políticas públicas fiscais na perspectiva teórica da Análise Comportamental do Direito e da Economia. Considerando-se que nesse cenário o simples atendimento ao princípio da legalidade por si só não atende satisfatoriamente ao paradigma da cidadania fiscal, a tese explora os fundamentos para análise e modelagem jurídica das políticas públicas desde a formulação até o monitoramento e a avaliação, para apresentar os modelos de análise das políticas fiscais no contexto do Sistema Tributário Nacional e a busca por justiça, eficiência e transparência. A tese tem como horizonte teórico as abordagens comportamentais em direito, economia e políticas fiscais e as intervenções comportamentais aplicadas à política tributária na experiência brasileira e internacional. Em conclusão, a tese se vale dessa perspectiva para demonstrar como seria possível uma mudança de abordagem no relacionamento entre esses sujeitos da relação jurídica tributária, saindo do atual paradigma de embate, verificado por meio dos altos índices de litigância tributária, inclusive com a demonstração da existência de efeito *backlash* em matéria tributária, para um paradigma de cooperação e cidadania fiscal, operado com a adoção das intervenções comportamentais.

PALAVRAS-CHAVE: Cidadania fiscal; Direito Tributário; Análise Comportamental do Direito e da Economia.

ABSTRACT

Since there is intense tax litigation in Brazil, this thesis addresses the intersections between tax law and the construction of taxation public policies from the theoretical perspective of Behavioral Analysis of Law and Economics. Considering that in this scenario simple compliance with the principle of legality alone does not satisfactorily meet the paradigm of fiscal citizenship, the thesis explores the foundations for legal analysis and modeling of public policies from formulation to monitoring and evaluation, in order to present models for analyzing fiscal policies in the context of the National Tax System in search for justice, efficiency and transparency. The thesis takes as its theoretical horizon the behavioral approaches to law, economics and fiscal policies and the behavioral interventions applied to tax policy in the Brazilian and international experience. In conclusion, the thesis uses this perspective to demonstrate how it would be possible to change the approach to the relationship between these subjects of the legal tax relationship, moving away from the current paradigm of conflict, verified through the high rates of tax litigation, including the demonstration of the existence of the backlash effect in tax matters, to a paradigm of cooperation and fiscal citizenship, operated with the adoption of behavioral interventions.

KEYWORDS: *Tax citizenship; Tax Law; Behavioral of Law and Economics.*

RÉSUMÉ

Partant du constat qu'il existe un contentieux fiscal intense au Brésil, cette thèse aborde les intersections entre le Droit Fiscal et la construction des politiques publiques fiscales sous la perspective théorique de l'Analyse Comportementale du Droit et de l'Économie. Considérant que, dans ce cas, le seul respect du principe de la légalité ne répond pas de manière satisfaisante au paradigme de la citoyenneté fiscale, la thèse explore les fondements de l'analyse juridique et de la modélisation des politiques publiques, depuis leur formulation jusqu'au suivi et l'évaluation, dans le but de présenter les modèles d'analyse des politiques fiscales dans le contexte du système fiscal national et de la recherche de la justice, de l'efficacité et de la transparence. La thèse prend comme horizon théorique les approches comportementales du Droit, de l'Économie et des politiques fiscales, ainsi que les interventions comportementales appliquées à la politique fiscale dans les expériences brésilienne et internationale. En conclusion, la thèse utilise cette perspective pour démontrer qu'un changement d'approche du rapport entre ces sujets de la relation juridique fiscale serait possible en nous éloignant du paradigme actuel de conflit, vérifié par les taux élevés de litiges fiscaux, y compris la démonstration de l'existence de l'effet de retour en matière fiscale, au profit de l'adoption d'un paradigme de coopération et de citoyenneté fiscale, opérée par l'adoption d'interventions comportementales.

MOTS-CLÉS: *Citoyenneté Fiscale; Droit Fiscal; Analyse Comportementale du Droit et de l'Économie.*

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Modelo sistêmico de formulação de políticas públicas de David A. Caputo.....	33
Figura 2	Tax-to-GDP ratios in the LAC region, 2021.....	48
Figura 3	Peso morto dos tributos e variação da receita tributária.....	61
Figura 4	Fluxograma da obrigação tributária.....	121
Figura 5	Casos de uso das intervenções comportamentais.....	139
Figura 6	Formulário de adesão à transação tributária (<i>Offer in Compromise</i>) utilizada pelo Fisco dos Estados Unidos da América.....	158

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E SÍMBOLOS

ACF	<i>Advocacy Coalition Framework</i>
ALC	América Latina e Caribe
AM	Amazonas
BIT	Equipe de Insights Comportamentais do Reino Unido
CTB	Carga Tributária Bruta
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CRA	<i>Canada Revenue Agency</i>
DataJud	Base Nacional de Dados do Poder Judiciário
DF	Distrito Federal
DPP	Direito e Políticas Públicas
DVA	Demonstração do Valor Adicionada
EHT	<i>Employer Health Tax</i>
FMI	Fundo Monetário Internacional
HMRC	Receita e Alfândega de Sua Majestade
IA	Inteligência Artificial
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas
ICMS	Imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IDH-M	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	<i>Inland Revenue</i>
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação

IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
MG	Minas Gerais
NEI	Nova Economia Institucional
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PAT-RTC	Programa de Assessoramento Técnico à Implementação da Reforma da Tributação sobre o Consumo
PB	<i>Participatory Budgeting</i>
PE	Pernambuco
PG/DF	Procuradoria Geral do Distrito Federal
PGE/RJ	Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro
PGE/RR	Procuradoria Geral do Estado de Roraima
PGE/SE	Procuradoria Geral do Estado de Sergipe
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PGM/Maceió	Procuradoria geral do Município de Maceió
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Contribuição para o Programa de Integração Social
PME	Pequenas e Médias Empresas
PRORELIT	Programa de Redução de Litígios Tributários
RDH	Relatório de Desenvolvimento Humano
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
RePP	Relatório de Fiscalizações em Políticas e Programas de Governo
RN	Rio Grande do Norte
RP	Resultado Primário
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SWT	<i>Salaries and Wages Tax</i>
TCU	Tribunal de Contas da União
TEP	Teoria da Escolha Pública
VAT	<i>Value Added Tax</i>

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 FUNDAMENTOS PARA ANÁLISE E MODELAGEM JURÍDICA DAS POLÍTICAS PÚBLICAS FISCAIS	28
1.1 Formulação de Políticas Públicas	33
1.2 Monitoramento e avaliação de Políticas Públicas	37
1.3 Modelos de Análise de Políticas Públicas Fiscais aderentes ao Brasil	47
1.3.1 O Sistema Tributário Nacional e o paradoxo da complexidade no desenho político e normativo	53
1.3.2 A busca jurídica e econômica por um sistema tributário justo e eficiente	62
1.3.3 O papel da transparência no sistema tributário e orçamentário e seus reflexos na relação entre Fisco e contribuintes	68
2 ABORDAGENS COMPORTAMENTAIS EM DIREITO, ECONOMIA E POLÍTICAS PÚBLICAS FISCAIS	76
2.1 A proposta da Análise Econômica do Direito	76
2.2 Epistemologia da Análise Comportamental do Direito e da Economia	95
2.3 A legitimidade política e jurídica do orçamento público e dos tributos ou uma reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro como estratégia política	109
3 BEHAVIORAL INSIGHTS: CONTRIBUIÇÕES PARA O RELACIONAMENTO ENTRE FISCO E SUJEITO PASSIVO NO CONTEXTO BRASILEIRO E INTERNACIONAL	140
3.1 Intervenções comportamentais aplicadas à política tributária na experiência brasileira	159
3.2 Intervenções comportamentais aplicadas à política tributária na experiência internacional	163
3.3 Efeito <i>Backlash</i> Tributário: reações políticas e legislativas à jurisprudência das Cortes Superiores em Direito Tributário	173
CONCLUSÃO	196
REFERÊNCIAS	200
APÊNDICE - EXEMPLOS E PROPOSIÇÕES DE <i>NUDGES</i> EM POLÍTICAS PÚBLICAS FISCAIS	220
ANEXO I Resumo das conclusões do Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro. Conselho Nacional de Justiça e Instituto de Ensino e Pesquisa	227
ANEXO II Consultas Públicas realizadas pelo Poder Executivo Federal	229

INTRODUÇÃO

A presente tese aborda interseções entre o direito tributário e as políticas públicas fiscais na perspectiva teórica da Análise Comportamental do Direito e da Economia, portanto, se debruça sobre as relações entre Fisco e contribuinte.

A temática se situa no âmbito do Direito Político e Econômico em razão do fato de que a relação jurídica tributária tem como parte, de um lado, o Estado, enquanto ente dotado de poder, e de outro lado o cidadão-contribuinte, cujos comportamentos são pautados não somente pelas normas jurídicas, mas também por uma série de fatores políticos e econômicos.

A pesquisa parte da premissa de que o comportamento humano está no cerne do direito. As normas jurídicas, em geral, são prescritivas: regulam condutas, dizendo o que se pode fazer, o que não se pode fazer, quais são as consequências de se fazer algo ilícito, ou de se omitir diante dos deveres.

No plano político constitucional, por exemplo, Misabel Derzi¹, citando Humberto Ávila, salienta que as regras de competência tributária são “enunciados prescritivos, destinadas a atuar direta ou indiretamente no comportamento das pessoas estatais”.

Por vezes, o direito também é propositivo, com a pretensão de incentivar ou desincentivar condutas que, mesmo sendo lícitas, não são desejáveis à coletividade².

Se o direito tem nas condutas humanas a sua razão de ser, quando uma norma é positivada pelo Estado, como é que esse mesmo ente, produtor da fonte formal do direito, *sabe* que ela será efetiva? Talvez não saiba, haja vista que condutas tipificadas pelo direito como crime, a exemplo da sonegação de tributos, são socialmente toleradas³. Como se diz popularmente a respeito da adesão social ao direito posto, existem leis que “pegam” e outras que não “pegam”.

¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Conceitos constitucionais tributários e seus reflexos na repartição de receitas *In: XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Texto e Contexto no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2020, p. 977-1.002.

² O direito tributário oferece vasto acervo de normas pretensamente indutoras de comportamentos, das quais podem ser indicadas apenas a título de exemplo, aquelas de índole extrafiscal e que servem como instrumento de intervenção do Estado no domínio social e econômico. Nesse sentido, vide o art. 153, parágrafos 1º, 3º e 4º; art. 155, § 2º, inciso III; art. 182, § 4º, inciso II, todos da Constituição Federal de 1988.

³ Em sentença proferida pelo Juiz de Direito Roberto Coutinho Borba, da 2ª Vara Criminal da Comarca de Alvorada – RS (Processo nº 0094492-67.2010.8.21.0003), foi considerada improcedente a denúncia oferecida contra réu flagrado vendendo DVDs piratas. Pela sentença absolutória, “a conduta perpetrada pelo agente é flagrantemente aceita pela sociedade e, por tal motivo, impassível de coerção pela

Diante dessa constatação, o que os *policy makers* levam em consideração ao materializar uma política pública por meio de uma norma jurídica? E quando essa norma jurídica tem como objetivo estruturar uma política pública, como saber se os objetivos daquela política têm potencial de serem efetivamente alcançados considerando o comportamento de seus destinatários?

A abordagem pelas lentes da *Behavioral Law And Economics*⁴, aqui traduzida como Análise Comportamental do Direito e da Economia, coloca em perspectiva essa dimensão comportamental para que as políticas públicas sejam mais previsíveis e sustentáveis. Trata-se de abordagem situada no campo das agendas contemporâneas da pesquisa em Direito e Economia⁵, que rejeita a concepção de um ser humano idealizado, absolutamente racional e que toma sempre as decisões mais eficientes, a quem a literatura econômica clássica chama de *homo economicus*.

A Análise Comportamental do Direito e da Economia está longe de ser a única vertente de pesquisa em Direito e Economia. Bertran⁶ oferece um panorama não exaustivo⁷, mas bastante abrangente dessas abordagens, dentre as quais podem ser mencionadas as seguintes: Escola de Chicago; Economia Institucional (institucionalistas); Nova Economia Institucional (neoinstitucionalistas); Economia Comportamental e o Direito; e Jurimetria.

Uma característica comum a essas vertentes, que é muito oportuna para os fins da tese aqui apresentada é que se, geralmente, a linguagem da Ciência do Direito tem natureza descritiva e sistematizadora do conhecimento acerca de seu objeto, a partir das estruturas lógicas internas dos enunciados normativos (ao menos é assim

gravosa imposição de reprimenda criminal". A sentença foi confirmada em sede de apelação, porém, os tribunais superiores já se manifestaram no sentido de que a "adequação social" não afasta a tipicidade da conduta. Nesse sentido, vejam-se os seguintes acórdãos do STJ: AGRESP 201301347300, AGRESP 201202520403 e HC 200902039102. No STF, ver os seguintes acórdãos: HC 120994, HC 118322 e RHC 115986.

⁴ Na literatura estrangeira, a palavra "behavioral" também aparece grafada com a letra "u", como "behavioural", sendo a primeira geralmente usada nos Estados Unidos da América, que será utilizada nesta tese, exceto quando se tratar de citações a referências que empregam a grafia com "u". As duas formas são aceitas como relativas àquilo que é relacionado ao comportamento humano ou animal, como se vê no Dicionário Oxford. BEHAVIOURAL. In: PRESS, Oxford University. **Oxford Advanced Learner's Dictionary**. [S. l.]: Oxford University Press, [2023]. Disponível em: <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/behavioural?q=behavioral>. Acesso em: 28 maio 2023.

⁵ BERTRAN, Maria Paula. Direito e Economia. Direito e Economia. In: FEFERBAUM, Marina e QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo. **Metodologia da pesquisa em direito: técnicas e abordagens para elaboração de monografias, dissertações e teses**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

⁶ *Ibid.*, p. 337 – 360.

⁷ A autora deixa explícito que não tem a pretensão de formar um rol exaustivo de tais correntes, mas cita também, a título exemplificativo, as seguintes vertentes: Teoria da Escolha Pública, Teoria dos Jogos; Escola de *New Heaven* e a Escola Austríaca.

na pesquisa dogmática)⁸, a pesquisa em Direito e Economia costuma ser também propositiva⁹, mas baseada nos modelos tradicionais de descrição do comportamento humano, exceção feita às duas últimas.

Tendo em perspectiva essa postura propositiva das pesquisas em Direito e Economia e considerando que as políticas públicas fiscais – isto é, orçamentárias e tributárias se estruturam de modo a garantir a manutenção da própria máquina estatal, mas também para efetivar os programas e objetivos estabelecidos a partir dos compromissos assumidos pelo Estado de Bem-Estar Social (e. g. art. 3º da Constituição Federal de 1988), a Análise Comportamental do Direito e da Economia pode, em princípio, ser levada em consideração já na construção dessas políticas em caráter prospectivo para que o comportamento esperado do destinatário da norma entre na equação.

A influência de uma política pública intencionalmente desenhada para atuar sobre o comportamento humano é o que os autores Richard H. Thaler e Cass R. Sunstein chamam de “arquitetura de escolhas”, nas quais os *nudges*¹⁰, por exemplo, podem ser inseridos como elementos influenciadores de um determinado comportamento que, no caso das políticas públicas, devem ser voltados à sua concretização, isto é, ao alcance dos objetivos visados desde a formulação das políticas públicas, mas concomitantemente preservando a liberdade de escolha das pessoas.

Ocorre que para a manutenção do contrato social, bem como para a efetivação das políticas públicas, sobretudo aquelas de caráter prestacional, alinhadas aos objetivos do Estado Social e Democrático de Direito, a exemplo das políticas de seguridade social que se mostraram cruciais para a manutenção de direitos sociais, comumente classificadas pela literatura constitucionalista como direitos de segunda

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.

⁹ TIMM, Luciano Benetti (organizador). **Direito e economia no Brasil: estudos sobre a análise econômica do direito**. 3ª ed. Indaiatuba: Editora Foco, 2019.

¹⁰ SUNSTEIN, Cass R. e THALER, Richard. H. **Nudges: como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019, p. 14: (...) *nudge*, na nossa concepção, é um estímulo, um empurrãozinho, um cutucão; é qualquer aspecto da arquitetura de escolhas capaz de mudar o comportamento das pessoas de forma previsível sem vetar qualquer opção e sem nenhuma mudança significativa em seus incentivos econômicos. Para ser considerada um *nudge*, a intervenção deve ser barata e fácil de evitar. Um *nudge* não é uma ordem.

dimensão (ainda que existam ressalvas à essa sistema de classificação)¹¹, como a saúde e a assistência durante a crise social e econômica causada pela pandemia de COVID-19, há necessidade de condições materiais.

Na verdade, mesmo os direitos tradicionalmente vistos como “individuais” tais como os direitos de propriedade e de liberdade, também chamados de direito de primeira dimensão, que teoricamente exigiriam apenas uma postura mais absenteísta do Estado, também mobilizam a máquina pública e demandam inclusive políticas públicas específicas para que sejam garantidos.

Consequentemente, os tributos estão na base do custeio desses direitos e, nesse sentido, pode-se fazer coro com Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, no sentido de que todos os direitos são positivos e com um conteúdo que exige uma prestação por parte do Estado, isto é: “*All rights are positive rights*”¹².

Tais recursos públicos são manejados por meio do orçamento público e podem ser obtidos pelo Estado a partir da exploração econômica de seu próprio patrimônio, obtendo assim as chamadas receitas públicas originárias, ou também podem ser buscadas as receitas públicas derivadas, que se originam no patrimônio de particulares, dentre as quais os tributos são o exemplo mais notório.

Portanto, é premente a necessidade de planejar e implementar as políticas públicas fiscais, isto é, de ordenar a tributação e o orçamento público conforme os interesses públicos, voltados à efetivação do bem-estar coletivo.

A partir da mudança do status epistemológico do Direito Tributário, que no Brasil se emancipou do Direito Financeiro para ganhar institucionalização disciplinar desde a década de 1960¹³, apenas residualmente a literatura tributarista se ocupa da

¹¹ SARLET, Ingo Wolfgang. Mark Tushnet e as assim chamadas dimensões (“gerações”) dos direitos humanos e fundamentais: breves notas. **Rei-Revista Estudos Institucionais**, v. 2, n. 2, p. 498-516, 2016.

¹² . Conforme raciocínio desenvolvido pelos autores, livremente traduzidos: Os direitos negativos normalmente protegem a liberdade; os direitos positivos normalmente promovem a igualdade. Os primeiros protegem um domínio privado, enquanto os últimos realocam os dólares dos impostos. Os primeiros são privativos ou obstrucionistas, enquanto os últimos são caridosos e contributivos. Se os direitos negativos nos protegem do governo, então os direitos positivos nos concedem serviços do governo. Os primeiros direitos incluem os direitos de propriedade e de contrato e, é claro, a liberdade de não ser torturado pela polícia; os últimos abrangem os direitos a vale-alimentação, moradia subsidiada e pagamentos mínimos de assistência social. HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, **Cass R.** **The cost of rights: why liberty depends on taxes.** Nova Iorque: W. W. Norton & Company, 1999, p. 40 – 48.

¹³ Na Universidade Presbiteriana Mackenzie, a institucionalização disciplinar do Direito Tributário se deu em 1971, ultrapassando, portanto, 50 anos. TEODOROVICZ, Jeferson. **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro.** Série Doutrina Tributária. Vol. XXI. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 258.

destinação dada ao produto da arrecadação, daí a dicotomização doutrinária entre tributos vinculados e tributos não vinculados, respectivamente, a depender do grau de discricionariedade para que o Estado decida sobre a destinação das receitas arrecadadas.

Além disso, a teoria jurídica tributária trata o fenômeno das normas tributárias que se prestam à intervenção no domínio social e econômico sob a categoria da extrafiscalidade, característica que é reveladora da intenção de induzir o sujeito passivo da obrigação tributária a determinados comportamentos¹⁴.

A presente pesquisa não ignora as premissas dogmáticas acima, as quais situam no campo da extrafiscalidade¹⁵ a possibilidade de o Estado utilizar-se de normas tributárias indutoras, mas entende que, da maneira como atualmente o Estado maneja o direito tributário, não há, geralmente, respaldos empíricos consistentes que sirvam como base para a arquitetura de escolhas do sujeito passivo da obrigação tributária. Ademais, as intervenções comportamentais não são incentivos financeiros.

Por isso, esta pesquisa desloca a análise da relação jurídica tributária para o campo das políticas públicas para investigar, principalmente, qual é a contribuição da Análise Comportamental do Direito e da Economia e a possibilidade de inserção dos conceitos daí advindos, a exemplo do uso dos *behavioral insights* na arquitetura de escolhas sobre o comportamento do destinatário das normas tributárias e orçamentárias, em especial, o contribuinte.

Não se trata de prever com uma pretensa e provavelmente impossível exatidão matemática a capacidade de concretização dos objetivos da Administração Pública veiculadas por meio de determinada política pública fiscal, mas sim de

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

¹⁵ Em artigo científico sobre Economia Comportamental, Hugo de Brito Machado Segundo afirma que “Desde meados do Século XX, o estudo do Direito Tributário no Brasil desenvolveu-se a partir da premissa segundo a qual, para ser científico, seria necessário limitar-se à descrição de seu objeto, as normas vigentes sobre tributação. Essa visão, que subsiste em parcela dos que se ocupam desse ramo do conhecimento jurídico, é equivocada do ponto de vista epistemológico, pois a mera descrição de uma segmentação da realidade não é o que caracteriza conhecimento como científico, tornando, pelo contrário, o estudo incapaz de compreender o seu objeto. No campo da tributação extrafiscal, essa deficiência se mostra clara na incapacidade de os juristas lidarem com seus aspectos substanciais”. O autor afirma que “constatações da neurociência e da economia comportamental revelam que, dependendo da forma como são concedidos, alguns incentivos podem conduzir a resultado contrário ao pretendido, sendo importante descobrir as razões disso, algo somente possível dada a interdisciplinariedade que caracteriza essas novas formas de conhecimento”. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade**. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, vol. 8, n. 2 (ago. 2018). Brasília: UniCEUB, 2018, p. 640. Disponível em: <https://www.jus.uniceub.br/RBPP/article/view/5252>. Acesso em: 18 mar. 2021.

investigar a utilidade dos conhecimentos que a Economia Comportamental traz ao reconhecer que os processos decisórios não refletem exatamente aqueles do *homo economicus* idealizado pela Economia clássica e em que medida tais conhecimentos podem ser incorporados ao direito tributário para qualificar a relação entre Fisco e sujeitos passivos.

Parte-se da premissa de que, por ter uma racionalidade limitada e em razão da assimetria de informações, o *homo sapiens* (isto é, uma pessoa real) tem seus julgamentos e suas decisões afetadas por uma série de fatores, como vieses e heurísticas, que podem aumentar ou diminuir as chances de êxito de uma política pública fiscal.

Como consequência prática, a depender do êxito da arquitetura de escolhas, pode ou não haver o aumento da conformidade do sujeito passivo em relação ao cumprimento da legislação tributária, porém, idealmente, o *policy maker* não precisaria contar com o acaso ou a intuição para que suas chances de êxito sejam maiores.

Se nos campos do Direito Financeiro e do Direito Tributário pode a princípio ser incomum a utilização de conceitos advindos da Economia Comportamental para que sejam planejadas as políticas públicas, vale dizer que essa abordagem já é amplamente estudada e aplicada no âmbito do Direito Econômico, por exemplo, quando se analisam os efeitos dos atos de concentração¹⁶, portanto, na interdisciplinaridade entre Direito e Economia, essa vertente já existe.

A premissa básica aqui é o fato de que o Direito está presente nas políticas públicas, sobretudo aquelas voltadas à implementação de direitos fundamentais, para os quais a tributação não é alheia.

Considerando que fenômenos analisados sob a óptica da Economia Comportamental, como os *nudges*, podem ser até mesmo não intencionais, isto é, eles podem estar presentes nas políticas públicas mesmo que não tenha havido uma deliberação intencional dos *policy makers*, é importante investigar em que medida seus aportes teóricos e práticos podem e merecem ou não ser levados em consideração na modelagem dessas políticas.

16 Nesse sentido, ver: MEHTA, Judith (Editor); FATAS, Enrique; FLETCHER, Amelia; HARGREAVES-HEAP, Shaun; HARKER, Michael; HANRETTY, Chris; HVIID, Morten; LYONS, Bruce; MARIUZZO, Franco; SUGDEN, Robert; WADDAMS, Catherine; ZHU, Minyan; MEHTA, Judith. **Behavioural Economics in Competition and Consumer Policy**. Norwich: ESRC Centre for Competition Policy, 2013.

Dessa forma, Direito, Economia e Políticas Públicas não são áreas alheias umas às outras, mas sim complementares, sendo no mínimo muito difícil conduzir um estudo calcado na efetivação da cidadania, que se feche hermeticamente em seu próprio recorte disciplinar.

Daí a importância de se ter em mente, na leitura da presente tese, que não se trata de um trabalho baseado na dogmática jurídica puramente formalista. Inclusive, o Programa de Pós-Graduação em Direito Político e Econômico, no qual esta tese foi produzida, admite que o Direito seja visto e compreendido criticamente à luz das relações entre Direito, Economia e Política.

Assim, o tema da pesquisa é a utilização da Análise Comportamental do Direito e da Economia na construção de políticas públicas fiscais (aqui referenciadas simplesmente como “políticas fiscais”) para que haja uma relação mais cooperativa entre os sujeitos de direito que compõem a relação tributária.

Embora não se negue a possibilidade de que isso possa até mesmo resultar em uma arrecadação tributária mais efetiva, de modo que os tributos forneçam os recursos materiais necessários à manutenção do próprio Estado, bem como para efetivação de outras políticas públicas, tais como as políticas públicas sociais de educação, saúde e seguridade social necessárias ao bem comum sob a perspectiva do Estado Social e Democrático de Direito, esse não é um fim em si mesmo para esta pesquisa, mas sim estudar meios para que seja superado ou quiçá seja apaziguado o atual estado bélico da relação tributária no Brasil.

Para tanto, será necessário identificar antes qual é o status epistemológico da Análise Comportamental do Direito e da Economia para que então haja clareza quanto à sua permeabilidade no *framework* das políticas públicas fiscais.

Ao passo em que a efetivação dos direitos sociais foi incorporada ao papel do Estado, notadamente por meio do Constitucionalismo Social do século XX, os sistemas administrativos, tributários e orçamentários se expandiram e se tornaram uma estrutura burocrática complexa, frequentemente gerando intensa litigiosidade entre cidadãos que se encontram na posição de sujeitos passivos de obrigações tributárias (sejam pessoas físicas ou jurídicas) e o Fisco¹⁷.

¹⁷ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA; INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa**. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2022.

No caso específico do Brasil, Jeferson Teodorovicz¹⁸ aponta que a massificação das lides tributárias decorre da complexidade e da irracionalidade da legislação tributária.

Tal cenário de intensa litigiosidade se verifica até mesmo entre os próprios entes federativos, notadamente no que diz respeito aos conflitos de competência tributária. Exemplo de litigiosidade entre os entes federativos são as chamadas “guerras fiscais”, que no Brasil ocorrem em diferentes níveis federativos.

No nível estadual/distrital, a guerra fiscal se situa na disputa entre Estados referente à legalidade e constitucionalidade na concessão de benefícios fiscais do Imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). Tal disputa também tem reflexos entre Estados e empresas, sobretudo quando ocorre a glosa de créditos de ICMS reputados ilegítimos pelos Fiscos Estaduais.

Já no nível municipal, a guerra fiscal recai sobre a disputa entre municípios em torno da legitimidade ativa para exigir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

A guerra fiscal também existe em nível estadual-municipal, a exemplo da tributação de *softwares*, em que Estados entendiam que são competentes para a sua tributação pelo ICMS, ao mesmo tempo em que os Municípios classificam os *softwares* enquanto serviços, assim teoricamente tributáveis pelo ISSQN de sua competência¹⁹.

Na perspectiva do sujeito passivo, especialmente a do contribuinte brasileiro, a discussão sobre a legitimação²⁰ da arrecadação tributária e sobre os gastos públicos passa não apenas pela análise do grau de litigiosidade tributária, mas também pela difícil relação entre o Fisco e o sujeito passivo das obrigações tributárias, uma vez que mesmo a apuração de tributos no Brasil é dificultada em razão da profusão e da

¹⁸ TEODOROVICZ, Jeferson. **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**. Série Doutrina Tributária. Vol. XXI. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

¹⁹ Após discussão que já se arrastava há décadas, em fevereiro de 2021, o Supremo Tribunal Federal decidiu que incide ISSQN sobre licença de uso de software (acórdão ainda não publicado).

²⁰ Nesse sentido, ver: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Legitimação do Tributo: Algumas Notas. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, [S. l.], v. 3, n. 3, 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rfptd/article/view/15586>. Acesso em: 16 mar. 2024.

complexidade dos deveres instrumentais que resultam em elevados custos de conformidade²¹

Exemplificativamente, ao mesmo tempo em que há evidências empíricas de que o Brasil é um país no qual a evasão fiscal é alta²², o relatório de pesquisa “Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro”²³ mostrou que em 2018 existiam mais de R\$ 3,4 trilhões de reais em créditos tributários, somente da União, sendo disputados em processos administrativos e judiciais.

Para se alcançar a dimensão do quanto esse valor representa no orçamento da União, o relatório afirma que, se os valores *sub judice* ingressassem para o Tesouro Nacional, seu patrimônio líquido, que à época da publicação do relatório se encontrava negativo em R\$ 2,4 trilhões de reais, se tornaria positivo.

Além disso, o fenômeno da “globalização” muda a dinâmica do capital e impulsiona relações econômicas transnacionais complexas com o uso intensivo de tecnologia da informação, o que tem gerado cada vez mais desafios para a construção de políticas fiscais eficazes em captar o valor inerente a essas transações, inclusive com intensos debates em torno de como evitar a erosão das bases tributárias e de quais seriam as jurisdições competentes para tributar negócios transnacionais que muitas vezes envolvem apenas o trânsito de dados, e não apenas a circulação de serviços *in loco* e bens corpóreos²⁴.

Geralmente, as pessoas não pagam tributos simplesmente porque querem, mas porque devem fazê-lo, haja vista que se trata de uma obrigação legal.

Ainda assim, por diversos motivos, desde a sonegação fiscal até a percepção de que há uma generalizada ineficiência na alocação orçamentária e na prestação de serviços públicos, nem sempre as políticas fiscais alcançam seus objetivos e os recursos públicos são considerados escassos²⁵, enquanto as necessidades e

²¹ CABELLO, Otávio Gomes e NAKAO, Silvio Hiroshi. Complexidade, conformidade e arrecadação tributária. **Economia e Sociedade**, Campinas, SP, v. 30, n. 3, p. 1033–1050, 2022. Disponível em: <https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/ecos/article/view/8668843>. Acesso em: 16 maio. 2023.

²² CLEMENTE, Felipe e LÍRIO, Viviani Silva. Evidências internacionais de sonegação fiscal: uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde. **Estud. Econ.**, São Paulo, vol.47, n.3, p. 487-507, jul.-set. 2017.

²³ INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL (ETCO) e ERNEST & YOUNG. **Desafios do Contencioso Tributário**. Disponível em: <https://www.etco.org.br/projetos/desafios-do-contencioso-tributario-brasileiro/>. Acesso em 01 jun. 2020.

²⁴ CASTRO, Diana Rodrigues Prado de e ROCHA, Sérgio André. Plano de Ação 1 do BEPS e as diretrizes gerais da OCDE. In: PISCITELLI, Tathiane (coordenadora). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 15-38.

²⁵ Exemplificativamente, o resultado primário da União Federal em dezembro de 2022 foi deficitário em cerca de R\$ 40 bilhões de reais, conforme relatório Prisma Fiscal. BRASIL (Ministério da Economia).

interesses públicos são muitos, residindo aqui a justificativa social da presente pesquisa.

No que diz respeito à justificativa científica, é importante considerar que o vasto arcabouço normativo e teórico que analisa tanto o Direito Tributário quanto o Direito Financeiro à luz da dogmática jurídica positivista tradicional dessas disciplinas, não há uma preocupação específica com o comportamento dos cidadãos diante das normas e tampouco com a atribuição de legitimidade à imposição tributária, pois essa legitimidade já se encontraria suficientemente respaldada pelo princípio da legalidade enquanto esteio do Estado Democrático de Direito, aspecto que será abordado no item “1.3 *No taxation without representation*: a legitimidade política e jurídica do orçamento público e dos tributos”.

Por outro lado, se colocarmos o comportamento dos destinatários das normas como um fator a ser levado em consideração na investigação quanto à efetividade das normas que materializam os deveres tributários, abrem-se duas possíveis abordagens, que na presente pesquisa se complementam: (i) primeiramente, a abordagem das políticas públicas, seu desenho jurídico-institucional, os mecanismos jurídicos de articulação e as estratégias de implantação das políticas públicas tributárias; (ii) concomitantemente, a Análise Comportamental do Direito e da Economia, que tem o seu próprio instrumental teórico para investigar como o conhecimento sobre os processos decisórios podem ser usados na arquitetura de escolhas, visando a determinados resultados, ou seja, a efetividade e sustentabilidade das políticas públicas fiscais, conforme os resultados almejados quando de sua formulação.

Um conceito colhido da Análise Comportamental do Direito e da Economia que pode ser citado, exemplificativamente, é a existência das heurísticas²⁶, que de um modo geral são as limitações cognitivas internas e que afetam a tomada de decisões.

Um dos tipos de heurísticas existentes é a chamada heurística da disponibilidade, que está diretamente relacionada à avaliação de riscos e pode influenciar tanto os indivíduos, quanto o próprio Estado a tomar decisões não com

Prisma Fiscal. Brasília, 2022. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/publicacoes/relatorios-do-prisma-fiscal/relatorio-mensal/2022/relatorio-mensal-2022_12-v2.pdf/view. Acesso em: 09 jan. 2023.

²⁶ Nesse sentido, ver: TOMKOWSKI, Fábio Goulart. **Direito Tributário e heurísticas**. São Paulo: Almedina, 2017.

base nas verdadeiras chances de que algo ocorra, mas com base no medo, às vezes equivocado, de que um evento ocorra.

De acordo com Thaler e Sunstein²⁷, “esses equívocos podem afetar as políticas governamentais, porque o Estado tende a alocar recursos em áreas que causam mais temor na população, e não onde o perigo é mais provável”. Em tal conjuntura, seria possível melhorar o processo decisório proporcionando mais informação ou dando um determinado enquadramento às informações disponíveis, para que as possibilidades de algo realmente acontecer fiquem mais claras.

Portanto, a justificativa científica da pesquisa reside na sua relevância para a compreensão dos *behavioral insights* (aqui traduzidos livremente como intervenções comportamentais) para a construção jurídica das políticas públicas tributárias (no caso desta pesquisa, as políticas públicas de naturezas tributárias e orçamentárias), pois não se pode afirmar, *a priori*, apenas com base na constatação de que há tributos dotados de extrafiscalidade, com pretense efeito de norma indutora de comportamentos, que de fato tais expedientes sejam realmente hábeis à implementação satisfatória de políticas fiscais.

Considerando o tema e sua justificativa, bem como a premissa de que a tributação e o orçamento públicos são instrumentos que devem ser colocados a serviço do bem comum, com a cidadania exercida pelo contribuinte como ponto nevrálgico do Estado contemporâneo, a presente pesquisa é aderente à linha de pesquisa “A cidadania modelando o Estado”.

De fato, a pesquisa se mostra aderente à linha de pesquisa “A cidadania modelando Estado”, seja da perspectiva da relação jurídica tributária em si, ou mesmo da perspectiva da atividade financeira do Estado, pois entre essas duas esferas (tributária e orçamentária) está o sujeito passivo da obrigação tributária, isto é, o cidadão-contribuinte, que participa, economicamente, da manutenção do Estado e da promoção das políticas públicas. E não se tenha dúvidas de que, no Brasil, não há quem não contribua, direta ou indiretamente, em maior ou menor grau, seja pela via dos tributos sobre a renda e sobre o patrimônio ou, mais amplamente, pela via da tributação do consumo.

Justamente pelo fato de que a tributação afeta a alocação de recursos públicos e privados, nada impede que a formulação de políticas fiscais leve em consideração

²⁷ SUNSTEIN, Cass R. e THALER, Richard. H. **Nudges: como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019, p. 36.

as distorções cognitivas potencialmente existentes, com impacto no comportamento dos contribuintes, para tentar promover o *compliance* tributário e a arrecadação da forma mais eficiente possível e até mesmo mais legítima, do ponto de vista político. Destaque-se que uma arrecadação eficiente não significa simplesmente arrecadar mais, como a princípio pode soar, mas de exigir-se os tributos legalmente exigidos e que esses tributos sejam suficientemente compreendidos pelos cidadãos.

A presente pesquisa parte do argumento de que a legitimidade jurídica conferida por meio do princípio da legalidade não resolve a existência de um vácuo de legitimidade da tributação no Brasil, que tem como um de seus sintomas o elevado grau de litigiosidade entre o Fisco e o contribuinte, ao mesmo tempo em que há uma percepção de escassez de recursos financeiros suficientes para efetivação das políticas públicas²⁸, para fazer os seguintes questionamentos:

- (i) Qual é o papel da Análise Comportamental do Direito e da Economia na pesquisa jurídica? Ela fornece, de fato, uma teoria de predição de comportamentos²⁹? Em outras palavras, a Análise Comportamental do Direito e da Economia tem potencial de se traduzir em um conjunto generalizável de conhecimentos paradigmáticos³⁰?
- (ii) O aumento da conformidade e da legitimidade política da tributação, concomitantemente à redução da litigiosidade e da sonegação fiscal no Brasil com consequente aumento na eficiência da arrecadação pode ser obtido por meio da inserção de *behavioral insights* no desenho das relações jurídicas tributárias? Se sim, quais seriam esses *behavioral insights*? Eles já existem ou precisariam ser inseridos na formulação de políticas públicas fiscais?
- (iii) Dada a intensidade do contencioso tributário no Brasil e sua estreita relação com o orçamento público, o comportamento litigante é retroalimentado pelo comportamento dos integrantes do Poder

²⁸ Sobre o déficit primário, ver mais informações em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/05/14/com-deficit-de-9-em-2020-divida-publica-pode-chegar-a-90-do-pib-alerta-mansueto>. Acesso em 17 jun. 2020.

²⁹ BERTRAN, Maria Paula. Direito e Economia. Direito e Economia. *In*: FEFERBAUM, Marina e QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo. **Metodologia da pesquisa em direito: técnicas e abordagens para elaboração de monografias, dissertações e teses**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 337-360.

³⁰ KUHN, Thomas. S. **A estrutura das revoluções científicas**. São Paulo: Ed. Perspectiva, 1998, p. 30.

Executivo e Legislativo quando o resultado obtido no Poder Judiciário é desfavorável ao Fisco, gerando o efeito *backlash* em matéria tributária?

Em relação ao primeiro problema de pesquisa apresentado acima, é adotada como hipótese inicial que a Análise Comportamental do Direito e da Economia ainda não representa uma transformação paradigmática, nos termos colocados por Thomas Khun³¹, não sendo possível afirmá-la enquanto teoria, ao menos por enquanto, mas no máximo enquanto procedimento técnico.

Primeiro, porque seria necessário o desenvolvimento de extensos e representativos estudos empíricos³² que validassem amplamente a assertividade de suas proposições sendo que, para tanto, o manejo de conhecimentos em psicologia comportamental e tratamento de dados exigiria um trabalho demograficamente relevante e verdadeiramente interdisciplinar.

Segundo, porque mesmo se que se vincule os autores filiados à Análise Comportamental do Direito e da Economia à Escola de Chicago, ainda assim seria necessário levar em consideração que aqueles autores não formam um grupo monolítico, tanto é que Richard Posner³³, por exemplo, se refere ao “*old law and economics*” e ao “*new law and economics*”.

A segunda hipótese adotada na presente pesquisa, e que em princípio não está subordinada à primeira hipótese, é de que já há *behavioral insights* (como os *nudges*), talvez não intencionais, identificáveis no Sistema Tributário Nacional, e que há espaço para criação de outros *insights* intencionais, os quais podem ser úteis para o aumento da conformidade e da legitimidade política da tributação, concomitantemente à redução litigiosidade e da sonegação fiscal no Brasil com conseqüente aumento na eficiência do sistema tributário.

A tese de doutorado costuma ser caracterizada como uma pesquisa que tem potencial de contribuir com novas descobertas acerca de determinada área do conhecimento. Nesse contexto, embora a presente pesquisa tenha foco nas políticas públicas fiscais, ambiciona-se construir uma efetiva contribuição para o estudo do Direito Político e Econômico, mais especificamente no que tange ao uso da Análise

³¹ KUHN, Thomas. S. **A estrutura das revoluções científicas**. São Paulo: Ed. Perspectiva, 1998, p. 30.

³² CONTI, Thomas Victor. **Métodos empíricos aplicados à Análise Econômica do Direito**. In: YEUNG, Luciana. *Análise econômica do direito: temas contemporâneos*. São Paulo: Actual, 2020, p. 421 – 443.

³³ POSNER, Richard. **Economic Analysis of Law**. Nova York: Wolters Kluwer Law & Business, 2007, p. 26.

Comportamental do Direito e da Economia para a construção de políticas públicas de um modo geral e mais especificamente para as políticas fiscais.

Considerando a problematização do tema de pesquisa, a pesquisa toma por objetivo geral a identificação do status epistemológico da Análise Comportamental do Direito e da Economia para compreender se ela constitui ou não um sistema de referência, se ela encerra, afinal, os pressupostos de uma teoria e se assim pode constituir um novo paradigma científico de abordagem em Direito e Economia³⁴.

É objetivo específico da presente pesquisa realizar uma abordagem investigativa necessariamente interdisciplinar das políticas públicas fiscais trazendo não apenas o seu arcabouço jurídico, mas também a contribuição da Análise Comportamental do Direito e da Economia.

Para tanto, será necessário identificar e descrever os padrões existentes na legislação orçamentária e tributária para construir um quadro conceitual acerca dos aportes comportamentais, tais como os *nudges*, caso já existentes e situar sua posição no quadro de referência das políticas públicas.

Depois, prospectivamente, investigar os espaços ainda existentes para a inserção de novas estratégias que visem o aumento da eficiência na tributação, tanto para a manutenção do Estado, quanto para viabilizar a implementação de outras políticas públicas (quiçá, visando o aumento da conformidade e a redução da litigiosidade nas relações tributárias).

Enquanto forma de organização do raciocínio, a pesquisa intentada aqui se valerá do método hipotético-dedutivo, tal como preconizado por Mezzaroba e Monteiro³⁵, ou seja, parte-se de proposições hipotéticas para submetê-las ao processo de falseamento. Para tanto, será feita uma revisão da literatura contemporânea sobre o tema.

Ainda sobre a metodologia, vale destacar que a pesquisa proposta parte do princípio de que o Direito e as Políticas Públicas, por si só, compreendem uma

³⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 24.

³⁵ Os autores afirmam que “Como dizia Hegel (1995, p. 124), nas ciências filosóficas ou sociais, o observador precisa recorrer à abstração para compreender seu objeto, eis que não dispõe como o biólogo da coisa em-si observável num microscópio eletrônico. Portanto, como observa Ribeiro (2009, p. 54), as metodologias de investigação em ciências sociais possuem componente observacional marcadamente indutivo, porque a realidade que devem capturar é mais fugidia, por assentar-se em relações imateriais, históricas e dialéticas, que são muito dinâmicas”. MONTEIRO, Cláudia Servilha; MEZZAROBA, Orides. **Manual de Metodologia da Pesquisa no Direito**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 34-36.

abordagem própria e que dentro do seu campo de investigação há a possibilidade de utilização modelos de representação das políticas fiscais, tais como o quadro de referência das políticas públicas³⁶ para verificar se há, de fato, uma racionalidade que sustente tais medidas.

Além disso, a Análise Econômica do Direito já é entendida, por si só, como método de análise³⁷, inclusive com experiências estrangeiras na utilização de *nudges* em políticas públicas tributárias e orçamentárias que muito podem contribuir para a construção de conhecimento nessa área no Brasil.

Por isso, também será útil a metodologia do direito comparado, não como mera transposição acrítica de institutos jurídicos alienígenas à realidade brasileira, tampouco como mero espelho de uma mentalidade colonial, mas como campo de estudo que oferece um instrumental metodológico próprio para compreensão do sistema jurídico e o contexto cultural subjacente ao direito.

Conforme já foi exposto anteriormente nesta introdução, a temática aqui trazida atrai para si uma abordagem interdisciplinar, pois não se esgota no campo do Direito e Políticas Públicas e tampouco seria suficiente empreender tal pesquisa somente sob o enfoque de Direito e Economia e muito menos da dogmática do Direito Tributário.

A partir dessa constatação da necessidade da abordagem interdisciplinar, o marco teórico adotado vem contribuindo para a emergência de novas descobertas na agenda do Direito Político e Econômico. Por exemplo, o autor Cass R. Sunstein é referência no campo da Análise Comportamental do Direito e da Economia e traçou o arcabouço teórico para o estudo do direito com referência a uma compreensão do comportamento humano.

Em suas produções³⁸, Cass R. Sunstein vem tratando dos achados da Psicologia Cognitiva sobre os comportamentos comumente levados a cabo pelas pessoas na tomada de decisões, partindo da premissa de que a compreensão do

³⁶ BUCCI, Maria Paula Dallari. Método e aplicações da abordagem direito e políticas públicas (DPP). **REI - Revista Estudos Institucionais**, v. 5, n. 3, p. 791-832, dez. 2019. ISSN 2447-5467. Disponível em: <https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/430>. Acesso em: 17 jun. 2020.

³⁷ CARVALHO, Cristiano. **Direito Tributário e Análise Econômica: uma introdução atualizada**. In: YEUNG, Luciana. Análise econômica do direito: temas contemporâneos. São Paulo: Actual, 2020, p. 109 - 140.

³⁸ SUNSTEIN, Cass R. **Behavioral Law & Economics**. Cambridge: Cambridge University Press, 2000; SUNSTEIN, Cass R; JOLLS, Christine; THALER, Richard. H. **A Behavioral Approach to Law and Economics**. Stanford Law Review. [Program in Law & Economics Working Paper No. 55, 1998]. Disponível em: http://www.law.harvard.edu/programs/olin_center/papers/pdf/236.pdf. Acesso em: 15 mar. 2021; SUNSTEIN, Cass R. e THALER, Richard. H. **Nudges: como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019.

comportamento humano tem implicações para a Ciência Jurídica, nas suas diferentes áreas, permitindo até mesmo a predição acerca da efetividade das políticas públicas.

1 FUNDAMENTOS PARA ANÁLISE E MODELAGEM JURÍDICA DAS POLÍTICAS PÚBLICAS FISCAIS

Na literatura brasileira dedicada à pesquisa no campo do Direito e Políticas Públicas no Brasil, Maria Paula Dallari Bucci³⁹ é pioneira na estruturação de uma abordagem denominada “quadro de referência para análise jurídica de políticas públicas”, que serve como modelo de representação para identificação das políticas públicas, útil à análise jurídica na medida em que não se ocupa simplesmente dos enunciados normativos, como seria próprio de uma abordagem estritamente positivista, mas vai além e oferece um panorama no qual o direito é compreendido como um fenômeno político e social.

Como as políticas públicas nascem do governo, a autora inicialmente destaca que sua análise jurídica deve contemplar o papel do governo nos diferentes planos de aproximação. No plano macroinstitucional, abrange-se o governo propriamente dito, tendo como objeto a própria política. No plano mesoinstitucional, estão abrangidos os arranjos institucionais, cujo objeto são as políticas públicas. Por fim, no plano microinstitucional, circunda-se a ação governamental propriamente dita, também tendo as políticas públicas como objeto.

No plano macroinstitucional, a definição do governo é importante por guardar relação com o Estado e com as políticas públicas. O Estado contemporâneo, por sua vez, é um ente com contornos jurídicos e políticos definidos, cuja existência é necessária para organizar a vida em sociedade. É no Estado que podemos enxergar as atividades desempenhadas no seio da Administração Pública, inclusive os procedimentos necessários ao exercício da arrecadação tributária e aplicação dos recursos públicos, seguindo-se sua fundamentação constitucional e infraconstitucional.

Já no plano microinstitucional, o foco é a processualização das políticas públicas, que não é uma relação jurisdicional, mas sim os atos sucessivos que são percorridos ao longo do ciclo das políticas públicas: processo decisório, distributivo,

³⁹ BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013; BUCCI, Maria Paula Dallari. **Método e aplicações da abordagem direito e políticas públicas (DPP)**. REI - Revista Estudos Institucionais, [S. l.], v. 5, n. 3, p. 791-832, dez. 2019. ISSN 2447-5467. Disponível em: <https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/430>. Acesso em: 17 jun. 2020.

regulatório, orçamentário etc. Aqui reside o processo de alocação de recursos financeiros, que é o processo orçamentário, além do planejamento.

Nesse contexto, Maria Paula Dallari Bucci afirma que “a compreensão dos modos de produção dos arranjos institucionais, resultados de processos e feixes de processos conduzidos pelo governo, pode ser útil para o trabalho prospectivo, a partir de tipos ideais”⁴⁰.

Esse trabalho prospectivo, como é uma premissa desta tese, pode se valer de elementos da Análise Comportamental do Direito e da Economia, para que as políticas fiscais alcancem seus objetivos, seja da perspectiva do governo, seja da perspectiva do exercício da cidadania fiscal.

O plano mesoinstitucional, por fim, abriga a institucionalidade das políticas públicas. Esse atributo da institucionalidade, quando presente, permite que as políticas públicas sejam persistentes e estáveis, ou seja, que se destaquem da subjetividade dos integrantes do governo.

Considerando-se tal atributo, veja-se o conceito de instituição para Douglass C. North, em tradução livre⁴¹:

As instituições são as regras do jogo em uma sociedade ou, mais formalmente, são as restrições humanamente concebidas que moldam a interação humana. Consequentemente, elas estruturam os incentivos nas trocas humanas, sejam elas políticas, sociais ou econômicas.

Dessa forma, o enfoque dado na concepção de instituição de Douglass C. North diz respeito aos comportamentos que conformam as interações entre as pessoas e que, conseqüentemente, são fundamentais para a compreensão das relações sociais e econômicas.

Um elemento central desse conceito de instituição é a ideia de *constraints*, traduzida aqui livremente como restrições ou constrangimentos ao comportamento, que podem ser de natureza formal, como uma lei que prevê sanções para certas ações ou omissões ou não formal, como as tradições e os costumes. A força das instituições

⁴⁰ BUCCI, Maria Paula D. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555595758/>. Acesso em: 26 abr. 2023, p. 84.

⁴¹ “Institutions are the rules of the game in a society or, more formally, are the humanly devised constraints that shape human interaction. In consequence they structure incentives in human exchange, whether political, social, or economic”. NORTH, Douglas C. **Institutions, Institutional Change and Economic Performance**. London: Cambridge University Press, 1990, p. 3.

sobre os comportamentos tem o condão de revelar a efetividade de uma transação (que pode ser, por exemplo, um contrato).

Outra preocupação do referido autor, representante da Nova Economia Institucional (NEI) ou Neoinstitucionalismo, é saber como as instituições afetam os custos de transação⁴²:

O custo da informação é a chave para os custos de transação, que consistem nos custos de medição dos atributos valiosos do que está sendo trocado e nos custos de proteção de direitos e de policiamento e aplicação de acordos. Esses custos de medição e aplicação são as fontes das instituições sociais, políticas e econômicas.

Aqui há uma preocupação com a produção dos efeitos esperados de uma transação, sendo que o comportamento cooperativo, gerador de valor, assim como as garantias de cumprimento do comportamento esperado, isto é, o *enforcement*, é tão baixo quanto forem os custos de transação, ou, dizendo de outro modo, os custos de transação afetam os padrões de comportamento e há uma maior colaboração entre os agentes quanto menores forem esses custos. Isso significa que com baixos custos de transação, esses padrões de comportamento reduzem as incertezas e justificam a manutenção de um comportamento cooperativo.

Embora Maria Paula Dallari Bucci⁴³ reconheça que a abordagem institucionalista é útil para a análise e criação de estratégias e também que a ideia de instituições como “regras do jogo” de Douglass C. North seja uma concepção bastante disseminada na ciência política, a autora se distancia de tal concepção, pois, para ela, tratar as instituições enquanto regras do jogo não seria suficiente para a abordagem jurídica das políticas públicas.

Já Santi Romano⁴⁴ rejeita a concepção restritiva do direito enquanto norma e acolhe em seu conceito de direito também “a entidade que a impõe”, pois a norma já existe antes mesmo de sua formalização, ela já existe no “eu social” que a norma vocaliza por meio do fenômeno da objetivação. Isso não significa, para Santi Romano,

⁴² “The costliness of information is the key to the costs of transacting, which consist of the costs of measuring the valuable attributes of what is being exchanged and the costs of protecting rights and policing and enforcing agreements. These measurement and enforcement costs are the sources of social, political, and economic institutions”. NORTH, Douglas C. **Institutions, Institutional Change and Economic Performance**. London: Cambridge University Press, 1990, p. 27 - 35.

⁴³ BUCCI, Maria Paula D. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555595758/>. Acesso em: 26 abr. 2023, p. 85.

⁴⁴ ROMANO, Santi. **O ordenamento jurídico**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008, p. 72 - 131.

verter a norma em linguagem escrita, mas em realizar sua desvinculação da pessoa que a criou, daí a se conceber os costumes enquanto normas jurídicas, objetivamente.

Seguindo-se o raciocínio de Santi Romano, o direito se traduz enquanto ordenamento jurídico, que por sua vez se traduz em instituição (ente ou corpo social).

Da maneira como a instituição em Santi Romano é assimilada por Bucci, ela permite a compreensão da transformação da política pelo direito por meio da objetivação e da organização, razão pela qual a autora citada se inclina mais em direção à concepção das instituições tais como concebidas pelo já citado italiano Santi Romano e pelo francês Maurice Hauriou.

Santi Romano também faz referências diretas a Maurice Hauriou, tributando a este a visão ampliada de instituição para o direito, em que não se trata apenas de uma entidade com personalidade jurídica, mas de suas interações com o “mundo exterior”. Por isso, o que Maria Paula Dallari Bucci destaca no conceito de instituição de Maurice Hauriou é que ao identificar as instituições com as estruturas permanentes do Estado, elas viabilizam a articulação entre o poder e o direito, como se vê na seguinte passagem⁴⁵:

As instituições nascem, vivem e morrem juridicamente; elas nascem por meio de operações de fundação que lhes fornecem um fundamento jurídico ao prolongarem-se; elas vivem uma vida ao mesmo tempo objetiva e subjetiva, graças a operações jurídicas de governo e de administração repetidas e, aliás, ligadas por procedimentos; enfim, elas morrem por meio de operações jurídicas de dissolução ou ab-rogação. Assim, elas ocupam juridicamente a duração e sua cadeia sólida se cruza com a trama mais ligeira das relações jurídicas passageiras.

Nesse processo de objetivação e organização, o direito como que distancia as instituições das pessoas que o criam, daí a sua importância para a objetivação das políticas públicas.

Para retomar o pensamento de Douglass C. North, vale frisar que, para ele, as instituições determinam os custos de transação. A ideia pode ser simples, mas pressupõe a compreensão de que tais custos atuam não apenas no campo econômico, mas também no campo político, assim, as instituições formais ou informais acabam por moldar as interações humanas, das quais o direito e as políticas

⁴⁵ HARIOU, Maurice. **A Teoria da Instituição e da Fundação: Ensaio de Vitalismo Social**. Tradução de José Ignacio Coelho Mendes Neto. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009, p. 20.

públicas derivam, de modo que, não necessariamente, sua aplicação está restrita ao campo do direito privado⁴⁶.

Os outros dois autores, Santi Romano e Maurice Hauriou, por suas vezes, escreveram não a partir de um ponto de vista das trocas econômicas e sociais, mas sim a partir de uma agenda de direito público⁴⁷.

De todo modo, o importante do plano mesoinstitucional para as políticas públicas, é que o fenômeno da institucionalização viabiliza sua objetificação, sua padronização, sua formalização enquanto norma jurídica e estabelece uma “ideia-diretriz”, isto é, o plano de ação⁴⁸.

A partir dessa visão jurídico-institucional, Maria Paula Dallari Bucci⁴⁹ sistematiza o quadro de referência das políticas públicas, composto pelos seguintes elementos: 1) Nome oficial do programa de ação; 2) Gestão governamental 3) Base normativa; 4) Desenho jurídico institucional; 5) Agentes governamentais; 6) Agentes não governamentais; 7) Mecanismos jurídicos de articulação; 8) Escala e público-alvo; 9) Dimensão econômico-financeira do programa; 10) Estratégia de implantação; 11) Funcionamento efetivo do programa; e 12) Aspectos críticos do desenho jurídico-institucional.

46 Nesse sentido, vejam-se os comentários de Caballero e Soto-Oñate, acerca das organizações políticas: *The transactional approach considers political transaction as the unit of political analysis and explains the evolution of political relationships as transactions and contracts. It highlights the relevance of institutions and organization in political markets characterized by incomplete political rights, imperfect enforcement of agreements, bounded rationality, imperfect information, subjective mental models on the part of the actors and high transaction costs. The institutional structure of polity acts as a set of rules that determines the individual incentives and the volume of transaction costs, and therefore biases political output.* In: CABALLERO, Gonzalo e SOTO-OÑATE, David. Why transaction costs are so relevant in political governance? A new institutional survey. **Brazilian Journal of Political Economy**, vol. 36, nº 2 (143), p. 330-352, April-June/2016.

47 De Maurice Hauriou, confirmam-se as seguintes obras: HAURIUO, Maurice. **Précis de droit administratif contenant le droit public et le droit administratif**. Paris: L. Larose & Forcel, 1893. Disponível em: <https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k54553280/f102.item>. Acesso em: 13 abr. 2021; HAURIUO, Maurice. **La gestion administrative: étude théorique de droit administratif**. Paris: Bibliothèque nationale de France, 1899. Disponível em: <https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k54553280/f2.item>. Acesso em: 13 abr. 2021; HAURIUO, Maurice. An Interpretation of the Principles of Public Law. **Harvard Law Review**. Vol. 31, nº 6, 1918, pp. 813–821. Disponível em: www.jstor.org/stable/1327706. Acesso em: 13 abr. 2021.; HAURIUO, Maurice. **Aux sources du droit: le pouvoir, l'ordre et la liberté**. Paris: Bloud & Gay, 1933.

48 BUCCI, Maria Paula D. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555595758/>. Acesso em: 26 abr. 2023, p. 96.

49 BUCCI, Maria Paula Dallari. Quadro de Referência de uma Política Pública: primeiras linhas de uma visão jurídico-institucional. In: SMANIO, Gianpaolo Poggio; BERTOLIN, Patrícia Tuma Martins; BRASIL, Patrícia Cristina (organizadores). **O direito na fronteira das políticas públicas**. 1ª ed. São Paulo: Páginas e Letras Editora e Gráfica, 2015.

Como visto acima, é esperado que as políticas públicas no Brasil sejam institucionalizadas em normas jurídicas, o que pode se dar até mesmo em nível constitucional.

Um exemplo de tal forma de institucionalização jurídico-constitucional é o parágrafo único do art. 193, incluído no texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 108/2020⁵⁰, que embora seja uma norma constitucional voltada às políticas sociais, ventila uma lógica passível de aplicação a outras políticas públicas em geral.

Nesse sentido, o importante do dispositivo constitucional supracitado, é que, primeiro, há necessidade de que as políticas públicas sejam construídas democraticamente, ou seja, com a “participação da sociedade”. Segundo, que a simples criação de uma norma jurídica tendo como objeto uma política pública não basta, pois só se pode falar em efetivo planejamento, considerando-se as etapas de formulação, monitoramento, controle e avaliação, típicos do plano microinstitucional.

Considera-se, portanto, que o direito é ao mesmo tempo constituinte e constitutivo das políticas públicas, que são os planos de ação que visam a endereçar os problemas da sociedade. A partir dessa premissa básica, os itens seguintes irão explorar diferentes metodologias de análise de políticas públicas, as quais se encontram na literatura correlata, juntamente com algumas especificidades das políticas fiscais.

Antes, porém, frise-se que os possíveis aportes teóricos e práticos da Análise Comportamental do Direito e da Economia, os quais serão abordados mais adiante, não devem suplantar o processo democrático de construção das políticas públicas.

1.1 Formulação de Políticas Públicas

Como constatado pelos autores adiante citados, dedicados à temática das políticas públicas, sua formulação é um processo complexo que envolve vários atores e etapas. Da maneira como é teoricamente formulada, uma política pública deve passar pela identificação de problemas (ou de agenda), a coleta e análise de dados,

⁵⁰ Art. 193. (...). Parágrafo único. O Estado exercerá a função de planejamento das políticas sociais, assegurada, na forma da lei, a participação da sociedade nos processos de formulação, de monitoramento, de controle e de avaliação dessas políticas.

a definição de objetivos e metas, a seleção de opções de políticas, a implementação e o monitoramento.

É recorrente na literatura acerca da formulação das políticas públicas a referência ao momento da identificação de uma agenda (*agenda-setting*) como sendo o processo pelo qual determinados problemas acabam capturando a atenção dos formuladores de políticas públicas, enquanto outros ficam de fora⁵¹.

Também para autores como Hill e Varone⁵², o processo de formulação de políticas públicas passa por decidir para onde ir (*agenda-setting*), mas para que essa decisão seja tomada, iniciam perguntando: de onde os problemas que ganham destaque na agenda política surgem?

Basicamente, o que ocorre é que problemas sociais, ou seja, questões que estão colocadas de forma esparsa na sociedade, ganham adesão de determinados atores que capturam a questão e a levam para a arena política. Por outro lado, se a sociedade, por qualquer motivo, não consegue provocar essa inclusão do tema de seu interesse na arena política, o poder público permanece inerte.

Para David A. Caputo⁵³, a formulação de políticas públicas também é processual, sendo que os *inputs* e as demandas por ações governamentais (*demands*) são propriamente os reclamos, ou seja, os pleitos feitos pelos agentes sociais os fatores que deflagram processo de formulação de políticas (*policy-making*). O referido autor se utiliza da seguinte figura para ilustrar seu modelo sistêmico:



Figura 1. Modelo sistêmico de formulação de políticas públicas de David A. Caputo, 1977, p.3.

⁵¹ CAPELLA, Ana Cláudia Niedhardt. **Formulação de Políticas Públicas**. Brasília: Enap, 2018, p. 14.

⁵² HILL, Michael; VARONE, Frédéric. **The Public Policy Process**. Nova Iorque: Routledge, 2021, p. 151.

⁵³ CAPUTO, David A. **The Politics of Policy Making in America: five case studies**. São Francisco: W. H. Freeman and Company, 1977, p. 2.

Com base nesse modelo sistêmico, a partir dos *inputs* e demandas, inicia-se o processo de tomada de decisão, situado em algum nível do governo ou até mesmo mais de um, o que é muito comum do Estado Social e Democrático de Direito, e poderá culminar nos *outputs*, isto é, a própria criação da política pública, a criação de forma insuficiente ou insatisfatória ou até mesmo a sua não criação.

Aqui, designa-se o Estado Social e Democrático de Direito como aquele que contempla o *Welfare State*, ou seja, o Estado de Bem-Estar Social, que se distingue dos demais não apenas porque atua na “intervenção direta das estruturas públicas na melhoria do nível de vida da população”, mas porque “tal ação é reivindicada pelos cidadãos como um direito”⁵⁴.

Passado esse ponto, as políticas públicas passarão pelo escrutínio público no ambiente cultural e espacial daquela determinada sociedade e poderão gerar *feedbacks*, retroalimentando o suporte e transformando as demandas sociais. Por meio dos mecanismos de monitoramento e avaliação explicados adiante, é importante que esses *feedbacks* sejam captados e mensurados, de modo a gerar, objetivamente, dados que permitam ajustes, reformulações ou até mesmo novas políticas públicas.

Outra maneira de enxergar o início da formulação de políticas públicas por meio da capacidade de se estabelecer uma agenda é como uma manifestação das relações de poder, que pode ser afetada por ideologias e interesses pessoais (entre outros aspectos subjetivos), mais do que simplesmente a maximização do bem-estar, tal como a racionalidade humana foi postulada pela Economia Clássica⁵⁵.

Aqui, os autores Jones, Boushey e Workman⁵⁶ fazem uma interessante correlação entre a Economia Comportamental e *agenda-setting* no sentido de que a racionalidade limitada dos formuladores de políticas públicas restringe a capacidade (ou até mesmo a vontade) de priorização e o senso de urgência, ao passo que problemas que talvez não deveriam ocupar a agenda acabam ganhando destaque.

Esse fenômeno é objeto da racionalidade limitada, conceito largamente empregado por autores vinculados à Análise Comportamental do Direito e da

⁵⁴ REGONINI, Gloria. Estado do Bem-Estar. In: BOBBIO, Norberto, MATTEUCCI, Nicola e PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política I**. trad. Carmen C, Varriale et al.; coord. trad. João Ferreira; rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cacaís. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1ª ed., 1998.

⁵⁵ JONES, Bryan D., BOUSHEY, Graeme e WORKMAN, Samuel. Behavioral Rationality and the Policy Processes: Toward a new model of organizational Information Processing. In: PETERS, B. Guy e PIERRE, Jon. **Handbook of Public Policy**. California: Sage Publications, 2006, p. 49.

⁵⁶ *Ibid.*, p. 55.

Economia, como algo capaz de afetar o enquadramento dado a determinados problemas, é objeto de estudo dos economistas comportamentais Kahneman, Slovic e Tversky⁵⁷, para os quais as heurísticas e vieses levam as pessoas, incluindo os agentes públicos, a decisões que, olhadas sobre o viés da racionalidade do *homo economicus* idealizado por parte dos economistas, não seriam as mais eficientes.

Exemplificativamente, pela heurística da disponibilidade, no ano de 2023, é mais provável que uma pessoa acredite na possibilidade de uma pandemia, do que poderia ser em 2019. Se essa pessoa for uma formuladora de políticas públicas, pode ser que ela deflagre um processo de inclusão desse risco como atenção de políticas públicas, embora possam existir outros problemas mais urgentes e mais concretos.

Mais uma possível abordagem é a chamada abordagem de "*multiple streams*" ou "fluxos múltiplos" (em livre tradução), desenvolvida por John Kingdon⁵⁸.

Essa abordagem sugere que a formulação de políticas é influenciada por três fluxos distintos: (i) o fluxo de problemas que podem assim ser definidos por meio de indicadores, fatos específicos como desastres naturais ou ainda *feedbacks* relativos a programas já existentes; (ii) o fluxo da política, ou seja, as contingências da vida pública, que exigem consenso político para que sejam considerados como algo que merece atenção; e (iii) o fluxo de políticos⁵⁹, que são, de um lado, os participantes visíveis, como o Presidente da República, ministros, parlamentares etc., ou seja, pessoas conhecidas e que recebem atenção da sociedade, e de outro lado os participantes invisíveis, que atuam mais nos bastidores, tais como acadêmicos e burocratas, que geralmente atuam mais na busca de alternativas e soluções para que se concretiza a agenda estabelecida pelos participantes visíveis.

Dessa forma, vê-se que a interação entre esses fluxos é crítica para a formulação de políticas públicas. Porém, tal etapa não basta para que sua implementação seja feita a contento.

⁵⁷ Nesse sentido, ver a seguinte obra: KAHNEMAN, Daniel, SLOVIC, Paul e TVERSKY, Amos. **Judgment Under Uncertainty: Heuristics and Biases**. Nova Iorque: Cambridge University Press, 1982.

⁵⁸ KINGDON, John W. **Agendas, Alternatives, and Public Policies**. 2ª ed. Nova Iorque: Harper Collins College Publishers, 1995, p. 16. Disponível em: <https://archive.org/details/agendasalternati00king/mode/2up>. Acesso em: 12 out. 2022.

⁵⁹ Na prática, sabe-se que no exercício da jurisdição, é possível que juízes também atuem de forma a criar fluxos dessa natureza.

Uma vez formuladas e implementadas, faz-se necessário ainda monitorar e avaliar as políticas públicas. Os fundamentos para essas atividades são comentados a seguir.

1.2 Monitoramento e avaliação de Políticas Públicas

O monitoramento da implementação e execução de políticas públicas é um processo importante para avaliar se, ao longo de sua implementação, as políticas estão alcançando seus objetivos e para identificar problemas ou necessidades de ajuste. Aqui, a análise é prescritiva⁶⁰, voltada a trazer subsídios aos formuladores de políticas para que possíveis ajustes sejam realizados, numa espécie de correção de rota.

Esse é um ponto que merece ser analisado, embora nem sempre receba, da parte dos juristas, o mesmo nível de atenção quando comparado à formulação de políticas públicas. Ao explicar a abordagem institucionalista das políticas públicas, Mariana Levy Piza Fontes⁶¹ afirma que:

(...) vale trazer um panorama das críticas ao modelo de etapas do ciclo de políticas públicas a fim de reforçar a importância de se direcionar o olhar investigativo para além das etapas de formação de agenda e formulação de um programa governamental. O estudo dos dilemas relacionados à eficácia e aplicabilidade da legislação exige que se amplie a lente de análise para além do processo legislativo ou da judicialização de políticas públicas.

Conforme se verá adiante, existem várias técnicas e ferramentas que podem ser usadas para monitorar a implementação e execução de políticas públicas. Algumas das principais incluem o monitoramento de indicadores, que permitem identificar e acompanhar indicadores-chave relacionados aos objetivos da política, como taxas de desemprego, renda *per capita* etc.

⁶⁰ DAGNINO, R. et al. Metodologia de Análise de Políticas Públicas. In: COSTA, G; DAGNINO, R. (orgs.) **Gestão estratégica em políticas públicas**, 2ª ed. Campinas: Alínea, 2015.

⁶¹ FONTES, Mariana Levy Piza. Direito e implementação de políticas públicas: caminhos para uma agenda de pesquisa. **Revista Direito GV**, [S. l.], v. 19, p. 9-25, 19 abr. 2023. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/89240/83814>. Acesso em: 14 mai. 2023, p. 10.

Nesse contexto, a autora citada⁶² também destaca que as análises da fase de implementação das políticas públicas podem ser *top down* ou *bottom up*, a depender da perspectiva, conforme segue:

As abordagens *top down* estão baseadas em estruturas tradicionais de governança e têm como foco a análise dos sistemas de controle e hierarquia da administração. A política deveria ser feita no topo e executada por agentes de acordo com esses objetivos. O papel desses estudos de implementação, portanto, é identificar as causas dos problemas na implementação e sugerir formas de obter acordo entre as ações implementadas e os objetivos da política. Já na visão *bottom up*, os tomadores de decisão não seriam capazes de estabelecer e desenvolver políticas apenas de cima (*top down*), desde o topo da estrutura institucional e burocrática. Políticas se estabelecem sobre políticas anteriores tornando o processo mais complexo, não se originando somente de cima, mas também de baixo das estruturas organizacionais (*bottom up*). O papel da burocracia implementadora não estaria limitado à execução do que foi explicitamente formulado. A discricionariedade é exercida mudando o resultado da política e promovendo acessos mais ou menos inclusivos.

Nesse contexto, é importante a contribuição da chamada abordagem de "*advocacy coalition framework*" (ACF) desenvolvida, a partir da década de 1980, por Paul Sabatier e Jenkins-Smith⁶³.

Essa abordagem enfatiza a importância das coalizões entre atores e interesses na formulação e implementação de políticas, e sugere que diferentes coalizões competem entre si para influenciar as políticas.

É importante pontuar que o monitoramento não é uma atividade única, é contínuo e precisa ser parte integrante do processo de formulação de políticas. Além disso, é importante ter uma metodologia clara, indicadores e objetivos bem definidos, e mecanismos de retroalimentação (*feedback*) para ajustar as políticas de acordo com os resultados obtidos⁶⁴.

⁶² FONTES, Mariana Levy Piza. Direito e implementação de políticas públicas: caminhos para uma agenda de pesquisa. **Revista Direito GV**, [S. l.], v. 19, p. 9-25, 19 abr. 2023. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/89240/83814>. Acesso em: 14 mai. 2023, p. 14.

⁶³ JENKINS-SMITH, Hank C. e SABATIER, Paul A. Evaluating the Advocacy Coalition Framework. **Journal of Public Policy** [S. l.], vol. 14, no. 2, 1994, p. 175–203. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/4007571>. Acesso em: 26 mai. 2023.

⁶⁴ BARCELLOS, Ana Paula de. Políticas públicas e o dever de monitoramento: "levando os direitos a sério". **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 8, nº 2, 2018 p. 251-265. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/5294>. Acesso: em 18 mai. 2023.

Os mecanismos de *feedback*⁶⁵ em políticas públicas são processos que permitem aos atores envolvidos na implementação e execução de políticas fornecer informações sobre o desempenho das políticas e identificar problemas ou necessidades de ajuste. Esses mecanismos permitem que as políticas sejam ajustadas e aperfeiçoadas ao longo do tempo para maximizar seus impactos.

Existem vários tipos de mecanismos de *feedback*, não que não se excluem mutuamente, incluindo, por exemplo, o monitoramento de indicadores, a revisão de desempenho, a avaliação de impacto, a revisão externa, a produção de comunicações e relatórios e a realização de consultas públicas.

O monitoramento de indicadores consiste em identificar e acompanhar indicadores-chave relacionados aos objetivos da política, como taxas de desemprego, renda *per capita* etc. Alguns exemplos de indicadores são o IDH - Índice de Desenvolvimento Humano e o IDH-M – Índice de Desenvolvimento Humano Municipal⁶⁶.

De forma resumida, o IDH - Índice de Desenvolvimento Humano data de 1990, quando foi apresentado o RDH - Relatório de Desenvolvimento Humano do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento⁶⁷. O documento institucional é da lavra de Mahbu ul Haq em colaboração com Amartya Sen, ambos economistas.

São três as dimensões consideradas pelo IDH, quais sejam: longevidade, acesso à educação e renda. Considerando que à época da publicação do referido relatório a mais disseminada forma de se medir a prosperidade de um país era o PIB *per capita*, o IDH e suas dimensões centradas nas pessoas representaram uma alternativa à essa métrica. Tornou-se bastante conhecida a afirmação constante do referido Relatório segundo a qual “as pessoas são a verdadeira riqueza de uma nação”⁶⁸.

⁶⁵ WEIBLE, Christopher e SABATIER, Paul. A Guide to the Advocacy Coalition Framework. In: SABATIER, Paul (coordenador). **Theories of the Policy Process**. Colorado: Westview Press, 2007, p. 189.

⁶⁶ GUIMARÃES, José Ribeiro Soares; DE MARTINO JANNUZZI, Paulo. Indicadores sintéticos no processo de formulação e avaliação de políticas públicas: limites e legitimidades. **Anais do XIV Encontro Nacional de Estudos Populacionais, ABEP, realizado em Caxambú- MG – Brasil**, p. 1-18, 2016.

⁶⁷ PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (PNUD). **Human Development Report 1990**. Nova Iorque: Oxford University Press. Disponível em: <https://hdr.undp.org/system/files/documents/hdr1990encompletenostatspdf.pdf>. Acesso em: 08/01/2024.

⁶⁸ Livrentemente traduzido do original: *People are the real wealth of a nation*. *Ibid.*, p. 19.

Por iniciativa do PNUD Brasil (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento), do IPEA e da Fundação João Pinheiro, a metodologia do IDH foi adaptada para a criação do IDH-M – Índice de Desenvolvimento Humano Municipal, que por sua vez mede o IDH em âmbito municipal, oferecendo, portanto, um recorte subnacional do índice⁶⁹.

Quando se trata de Política Fiscal, o olhar se volta para as receitas e as despesas públicas. Há diversos indicadores específicos de Política Fiscal, voltados à gestão dos recursos públicos e dessa matéria tanto se ocupam os economistas dedicados ao campo das Finanças Públicas, quanto os juristas, com diferentes recortes metodológicos, com ênfase para a área do Direito Financeiro, assim disciplinado no art. 165 e seguintes, da Constituição Federal de 1988.

Um documento que traz inúmeros indicadores de Política Fiscal é o Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente de República. Por exemplo, na edição de 2022⁷⁰, constaram indicadores macroeconômicos e de política monetária, como as taxas de inflação, o nível de emprego e salários, o Produto Interno Bruto (PIB) a Carga Tributária Nacional, entre outros. Também constam as receitas primárias, que são estimadas na Lei Orçamentária Anual (LOA), com a estimativa de arrecadação tributária e os benefícios tributários, gastos tributários (para os quais o Tribunal de Contas da União dá uma clara orientação de revisão), dívida pública e indicadores de desenvolvimento econômico e social, entre outros.

De forma semelhante, a revisão de desempenho consiste em auditar os dados de desempenho de programas e projetos para avaliar se estão alcançando suas metas e identificar problemas ou pontos de melhoria.

Esse tipo de abordagem costuma ser associada à teoria do *New Public Management*, definida por Jan-Erik Lane⁷¹ como uma abordagem relativa à governança das políticas públicas, alinhada à Teoria dos Jogos e às ideias da *Public Choice* e ao *Law and Economics*.

⁶⁹ PINTO, Daniela Gomes *et. al.* (coord.). **Índice de Desenvolvimento Humano Municipal Brasileiro**. Brasília: PNUD, IPEA, FJP, 2013.

⁷⁰ BRASIL (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO). **Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República 2022**. [S. l.], 2023. Disponível em: 28 jan. 2024.

⁷¹ LANE, Jan-Erik. **New Public Management**. Routledge: Londres, 2000, p. 57.

Por sua vez, a avaliação de impacto consiste em realizar estudos qualitativos e quantitativos para medir o impacto de políticas e programas sobre indivíduos, comunidades e setores-chave⁷².

Vê-se, portanto, que embora existam diferentes nomenclaturas, o que se busca é o estabelecimento de indicadores ou parâmetros objetivos para avaliação das políticas públicas.

Outra possibilidade é a realização de avaliações externas, que podem se dar por meio de consultores externos ao órgão onde se situam os agentes responsáveis pela implementação das políticas públicas que, a partir da avaliação feita, fornecem recomendações.

Esses agentes geralmente são referenciados⁷³ como “burocratas de nível de rua” ou “burocratas de linha de frente” e contam com algum grau de discricionariedade na execução, que pode acabar distorcendo o desenho da política pública, daí a justificativa para a realização de avaliações externas.

Uma outra forma de propiciar e permitir o escrutínio das políticas públicas é publicizar os fatos e dados oriundos de sua implementação. Nesse sentido, podem ser feitas comunicações e relatórios como forma de viabilizar e manter uma comunicação regular com os *stakeholders*.

No Brasil, em âmbito federal, esse tipo de reporte deve ser produzido por previsão legal, por meio do Tribunal de Contas da União (TCU), que elabora, o Relatório de Fiscalizações em Políticas e Programas de Governo (RePP), em atendimento ao art. 143 da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) de 2022⁷⁴.

Ainda, como forma de deferência aos cidadãos na avaliação de políticas públicas, podem ser feitas consultas públicas. Em outras palavras, significa realizar pesquisas e/ou audiências públicas para obter opiniões e comentários diretamente dos cidadãos sobre as políticas. Essa forma de participação também tem previsão legal no ordenamento jurídico brasileiro, com especial relevo para a Lei nº 12.527, de

⁷² BATISTA, Mariana; DOMINGOS, Amanda. Mais que boas intenções: técnicas quantitativas e qualitativas na avaliação de impacto de políticas públicas. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 32, n. 94, 2017.

⁷³ OLIVEIRA, Antônio. Burocratas da linha de frente: executores e fazedores das políticas públicas. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 6, p. 1551–1573, nov. 2012.

⁷⁴ Art. 143. O Tribunal de Contas da União enviará à Comissão Mista a que se refere o § 1º do art. 166 da Constituição, no prazo de até trinta dias após o encaminhamento do Projeto de Lei Orçamentária de 2022, quadro-resumo relativo à qualidade da implementação e ao alcance de metas e dos objetivos dos programas e das ações governamentais objeto de auditorias operacionais realizadas para subsidiar a discussão do Projeto de Lei Orçamentária de 2022.

18 de novembro de 2011 (“Lei de Acesso à Informação”), cujo artigo 9º, inciso “l”, “b”, introduziu a consulta pública como forma de acesso às informações públicas.

Quando se trata de regulamentação de leis por meio de decretos, o Brasil conta com diversos exemplos de consultas públicas realizadas desde o final da década da 1990, conforme exemplos dos Anexo II desta tese.

Cite-se, ainda, a Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019 (“Lei de Liberdade Econômica”), que em seu artigo 5º previu a necessidade de realização de impacto regulatório, nos seguintes termos:

Art. 5º As propostas de edição e de alteração de atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados, editadas por órgão ou entidade da administração pública federal, incluídas as autarquias e as fundações públicas, serão precedidas da realização de análise de impacto regulatório, que conterá informações e dados sobre os possíveis efeitos do ato normativo para verificar a razoabilidade do seu impacto econômico.

Parágrafo único. Regulamento disporá sobre a data de início da exigência de que trata o caput deste artigo e sobre o conteúdo, a metodologia da análise de impacto regulatório, os quesitos mínimos a serem objeto de exame, as hipóteses em que será obrigatória sua realização e as hipóteses em que poderá ser dispensada.

A regulamentação da Análise de Impacto Regulatório, prevista no dispositivo transcrito acima, se deu por meio do Decreto nº 10.411 de 30 de junho de 2020, cujos artigos 10, 11, 12, 18, 19 trouxeram a possibilidade de realização de consultas públicas do texto preliminar do ato normativo ou de consulta aos segmentos sociais diretamente afetados pela norma, ainda que de forma um tanto quanto arbitrária o artigo 11 determine que:

Art. 11. A disponibilização do texto preliminar da proposta de ato normativo objeto de consulta pública ou de consulta aos segmentos sociais diretamente afetados não obriga a sua publicação ou condiciona o órgão ou a entidade a adotar os posicionamentos predominantes.

Ou seja, ainda que a consulta pública seja realizada, seu resultado pode acabar sendo ignorado pela Administração Pública, o que pode acabar tornando o instrumento vazio em termos de adesão aos posicionamentos colhidos.

Por sua vez, o Decreto nº 11.243, de 21 de outubro de 2022⁷⁵, trouxe importantes definições acerca das consultas públicas, dentre as quais destacamos aquelas que alteraram o § 1º do artigo 9º do Decreto nº 10.411 de 30 de junho de 2020, nos seguintes termos:

Art. 9º Na hipótese de o órgão ou a entidade optar, após a conclusão da AIR, pela edição, alteração ou revogação de ato normativo para enfrentamento do problema regulatório identificado, o texto preliminar da proposta de ato normativo deverá ser objeto de consulta pública.

§ 1º A consulta pública:

I - é instrumento de apoio à tomada de decisão;

II - é meio pelo qual as pessoas têm a oportunidade de se manifestar;

III - poderá incluir o envio de críticas, sugestões e contribuições por quaisquer pessoas, naturais ou jurídicas, sobre proposta de norma;

IV - terá início após a publicação do ato de abertura no Diário Oficial da União e a divulgação no sítio eletrônico do órgão ou da entidade;

V - terá prazo proporcional à complexidade do tema; e

VI - também se aplica aos atos normativos sobre licenças, autorizações ou exigências administrativas estabelecidas em razão de características das mercadorias como requisito para a efetivação de operações de importação ou exportação, nos termos do disposto no § 1º do art. 10 da Lei nº 14.195, de 26 de agosto de 2021.

(grifei)

Diante dessas recentes alterações na legislação relativa à formulação de normas, que por sua vez dão suporte jurídico às políticas públicas, vemos que nada impediria, *a priori*, uma participação mais efetiva da sociedade na formulação de políticas tributária.

Esclareça-se que aqui, não estamos falando do instituto da consulta em matéria fiscal regulamentada pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, artigo 46 e seguintes. Este instrumento já é bastante disseminado na prática jurídica tributária e consiste na consulta formulada pelo sujeito passivo da obrigação tributária e se presta a obter, diretamente do Fisco, a interpretação dos dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

⁷⁵ Conforme ementa, o referido decreto “Dispõe sobre as medidas a serem adotadas para a promoção de boas práticas regulatórias no âmbito do Poder Executivo federal para atender ao Anexo II ao Protocolo ao Acordo de Comércio e Cooperação Econômica entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América Relacionado a Regras Comerciais e de Transparência, promulgado pelo Decreto nº 11.092, de 8 de junho de 2022, e altera o Decreto nº 10.139, de 28 de novembro de 2019, e o Decreto nº 10.411, de 30 de junho de 2020”.

Luís Eduardo Schoueri⁷⁶ explica que as consultas em matéria fiscal podem ser definidas como:

o meio através do qual o sujeito passivo, efetivo ou potencial (a consulta pode, justamente, questionar se o consulente é, em determinado caso, sujeito passivo da obrigação tributária), ou entidade que o represente, ou, ainda, um órgão da administração pública, indaga, formalmente (em contraposição às “consultas informais”, formuladas verbalmente perante os “plantões fiscais”) ao órgão encarregado da Administração Tributária, sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

Vê-se, portanto, que as consultas em matéria fiscal, por mais que sejam instrumentos disponibilizados ao público particular e individualmente interessado, não se confundem com as consultas públicas relativas à introdução de normas, voltadas à manifestação da sociedade e a proporcionar a colaboração com o Poder Público na formulação das políticas públicas.

Entretanto, a adoção da prática de consulta pública relativa à institucionalização jurídica da política tributária só passou a ser adotada bem mais recentemente.

Um exemplo foi a disponibilização pela Receita Federal do Brasil⁷⁷ da minuta de Instrução Normativa que veio regulamentar o novo sistema de preços de transferência, instituído pela Medida Provisória nº 1.152, de 28 de dezembro de 2022, convertida na Lei nº 14.596, de 14 de junho de 2023, em consulta pública para coletar comentários e sugestões das partes interessadas.

A referida consulta pública ficou disponível no período de 03/07/2023 a 25/07/2023 e culminou na edição da Instrução Normativa nº 2.161, de 28 de setembro de 2023.

Outro importante exemplo foi o edital conjunto de consulta pública entre a Receita Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), relativo ao edital de transação tributária de disputas fiscais controversas e juridicamente complexas em novembro de 2023.

⁷⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas reflexões sobre a consulta em matéria fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [S. l.], v. 10, p. 1, jan. 1995. Disponível em: <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/10/LES-Algumas-reflexo%CC%83es-sobre-a-consulta-em-mate%CC%81ria-fiscal-1995.pdf>. Acesso em: 26 nov. 2023.

⁷⁷ As informações gerais sobre a consulta pública foram disponibilizadas pela Receita Federal do Brasil em seu sítio eletrônico: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/julho/receita-federal-abre-consulta-publica-sobre-instrucao-normativa-rfb-que-estabelece-as-regras-de-precos-de-transferencia>. Acesso em: 26 nov. 2023.

Tal iniciativa é importante elemento de aproximação entre Fisco e sujeito passivo, que pode contribuir para um relacionamento menos enviesado de parte a parte, na medida em que substitui o litígio pelo consenso entre as partes, sem afastar da Administração Pública a prerrogativa da realização do seu juízo de conveniência e oportunidade para a celebração da transação tributária, consoante o art. 1º, § 1º, da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, relativa à transação resolutiva de litígio sobre a cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

De certo modo, as consultas públicas, ao lado das demais formas de análise das políticas públicas acima exploradas podem ser inseridas no contexto dos mecanismos de *feedback* em políticas públicas, na medida em que têm a capacidade de fazer com que as políticas públicas extrapolem sua própria existência e influenciem o campo da Política, onde as próprias políticas públicas são pensadas.

Além disso, a implementação de mecanismos de *feedback* precisa ser parte integrante do processo de formulação de políticas públicas, e precisa ser contínuo e regular para que as políticas possam ser ajustadas e aperfeiçoadas de forma adequada.

Um exemplo de mecanismo de *feedback* por meio do monitoramento de indicadores em políticas fiscais é relatado por Wang, Gao e Zhou⁷⁸, que no contexto da pandemia de COVID-19 e de suas consequências econômicas, analisaram a efetividade da política fiscal chinesa e seu efeito sobre o Produto Interno Bruto, concluindo que o tempo para que a política de gastos e receitas públicas fizesse efeito se tornou mais demorado.

Os mecanismos acima contribuem para a avaliação das políticas públicas baseada em dados e evidências, no sentido proposto por Dagnino⁷⁹, que descreve o processo de elaboração de Políticas Públicas e os modelos de análise, do qual a avaliação faz parte, nos seguintes termos:

Finalmente, ocorre a avaliação da política, quando os resultados – entendidos como produtos e metas definidos e esperados num âmbito mais restrito – e impactos – entendidos como produtos sobre um contexto mais amplo e, muitas vezes, não esperados ou desejados – decorrentes de sua implementação são comparados com o planejado.

⁷⁸ WANG Shu, GAO Henan e ZHOU Baicheng. Research on the Dynamic Feedback Mechanism of Fiscal Policy Regulation Under COVID-19: Evidence from China. **Front Public Health**. [S. l.]: vol. 10, 931135, p. 1 – 15. Disponível em: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC9295405/>. Acesso em: 24 mai. 2023.

⁷⁹ DAGNINO, R. et al. Metodologia de Análise de Políticas Públicas. In: COSTA, G; DAGNINO, R. (orgs.) **Gestão estratégica em políticas públicas**, 2ª ed. Campinas: Alínea, 2015, p. 92.

Ou, no limite, quando a Formulação se dá de forma totalmente incremental, aprovados através de um critério de satisfação dos interesses dos atores envolvidos. É o grau de racionalidade da fase de Formulação e o estilo de Implementação o que define como irá ocorrer a Avaliação. No extremo racional, em que existe uma intencionalidade da mudança de um determinado sistema, a Avaliação é condição necessária.

Portanto, a avaliação de políticas públicas é um processo importante para entender se as políticas estão alcançando seus objetivos e para identificar problemas ou necessidades de ajuste. Existem várias abordagens e técnicas utilizadas na avaliação de políticas públicas, e alguns dos principais autores e teóricos na área têm desenvolvido diferentes abordagens e metodologias, como será tratado a seguir.

Uma das principais abordagens é a chamada abordagem de *policy cycle* ou "ciclo de políticas" em tradução livre, desenvolvida por diversos autores, desde Harold Lasswell⁸⁰ e David Easton⁸¹, ou ainda como John Kingdon⁸², Michael Howlett⁸³, e B. Guy Peters⁸⁴.

Essa abordagem enfatiza a importância do contexto político e institucional na formulação e implementação de políticas, e sugere que as políticas passam por diferentes fases ao longo do tempo, incluindo problematização, formulação, implementação, monitoramento e avaliação.

É importante lembrar que a avaliação de políticas públicas é um processo complexo e que diferentes abordagens e técnicas podem ser combinadas de acordo com as necessidades específicas de uma política ou programa.

A necessidade de avaliação das políticas fiscais tem diversas motivações, mas algumas das principais é que as constantes mudanças tecnológicas e a globalização mudam a dinâmica social e econômica, assim como mudam o próprio papel do Estado.

⁸⁰ Ver a obra: LASSWELL, Harold. D. **The decision process: Seven categories of functional analysis**. College Park, MD: University of Maryland, 1956.

⁸¹ EASTON, David. An Approach to the Analysis of Political Systems. **World Politics**, Cambridge, v. 9, n. 3, p. 383-400, abr. 1957. Disponível em: <https://www.cambridge.org/core/journals/world-politics/article/abs/an-approach-to-the-analysis-of-political-systems/97D386ED2B2B15A826C6808C7EC9ED5A#access-block>. Acesso em: 24 mai. 2023.

⁸² KINGDON, John W. **Agendas, Alternatives, and Public Policies**. 2nd Edition. Nova Iorque: Harper Collins College Publishers, 1995, p. 186 - 188. Disponível em: <https://archive.org/details/agendasalternati00king/mode/2up>. Acesso em: 12 out. 2022.

⁸³ HOWLETT, Michael. **Design Public Policies: principles and instruments**. 2ª ed. Nova Iorque: Routledge, 2019, p. 18.

⁸⁴ PETERS, B. Guy. **American Public Policy: Promise and Performance**. 9ª ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2013, p. 194.

De todo modo, tais mudanças não foram capazes de apagar a necessidade de o Estado atuar para atingir seus objetivos, tais como os assumidos pelo Brasil, no art. 3º da Constituição Federal de 1988⁸⁵.

Neste contexto, ao trazer argumentos antagônicos acerca do que seria o papel do Estado na economia, Thomas Piketty⁸⁶ afirma que:

(...) os dois pontos de vista, antimercado e anti-Estado, têm, cada um, sua parte de verdade: é necessário ao mesmo tempo inventar novos instrumentos que retomem o controle de um capitalismo financeiro que enlouqueceu e renovar e modernizar de maneira profunda e permanente os sistemas de arrecadações e gastos, coração do Estado social moderno, que atingiram um grau de complexidade que por vezes ameaça gravemente sua inteligibilidade e sua eficácia social e econômica.

Essa dupla empreitada pode parecer impossível e constitui, de fato, um desafio imenso para nossas sociedades democráticas no século que se inicia. Porém, ela é necessária e mesmo incontornável: é impossível convencer uma maioria de cidadãos de que é necessário criar novos instrumentos públicos (sobretudo no âmbito supranacional) sem demonstrar que os instrumentos já existentes funcionam corretamente.

Essas premissas servem como fundamento para a necessidade de o direito tributário e financeiro, como manifestação jurídica das políticas fiscais, se ocupe não somente do fenômeno da subsunção do fato à norma, mas que também coloque o cidadão-contribuinte no centro do desenho normativo.

Nessa perspectiva, concordamos com Gianpaolo Poggio Smanio ao afirmar que o cidadão é “sujeito de direitos civis, políticos, econômicos, sociais e coletivos”⁸⁷ e o direito tributário não pode ficar alheio a tais direitos.

1.3 Modelos de Análise de Políticas Públicas Fiscais aderentes ao Brasil

⁸⁵ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

⁸⁶ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. 1ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 462.

⁸⁷ SMANIO, Gianpaolo Poggio. Cidadania e Políticas Públicas. *In*: SMANIO, Gianpaolo Poggio; BERTOLIN, Patrícia Tuma Martins; MASSMANN, Patrícia Brasil (organizadores). **O direito na fronteira das políticas públicas**. 2ª ed. São Paulo: Editora Mackenzie, 2020, p. 25.

A abordagem do Direito e Políticas Públicas oferece um modelo de análise da função do direito para as políticas públicas, sendo que Diogo Coutinho⁸⁸ oferece o seguinte roteiro: i) objetivo (dimensão substantiva); ii) arranjo institucional (dimensão estruturante); iii) caixa de ferramentas (dimensão instrumental); iv) vocalizador de demandas (dimensão legitimadora). Com base neste modelo, passamos a analisar a política tributária brasileira.

Na **dimensão substantiva**, algumas das propostas de Reforma Tributária⁸⁹ atualmente discutidas no Brasil visam combater características tais como a desigualdade na distribuição da carga tributária, especialmente a baixa progressividade do imposto sobre a renda; a alta complexidade e alta carga tributária dos tributos sobre o consumo. Em contrapartida a esse estado de coisas, ao analisar os impactos das propostas de Reforma Tributária, João Maria de Oliveira afirmou que, “para ser eficaz e justo, um sistema tributário deve possuir equidade, simplicidade, elasticidade, baixo custo de conformidade e eficiência econômica”⁹⁰.

A eventual diminuição do tamanho da carga tributária não tem sido perseguida como objetivo das principais propostas em andamento, mas vale dizer que, ainda que o fosse, a própria mensuração da carga já requer a adoção de um critério específico que não leve em consideração simplesmente os valores nominalmente recolhidos. Alguns exemplos de como essa mensuração pode ser feita seguem adiante.

A carga tributária sobre o PIB (Produto Interno Bruto) é uma métrica que verifica a proporção de renda nacional arrecadada por meio dos tributos em todas as esferas da Federação (federal, estadual, distrital e municipal) em relação ao PIB. Com base neste recorte, fornece-se uma visão geral da carga tributária de um país em relação ao seu tamanho econômico.

⁸⁸ COUTINHO, Diogo. O direito nas políticas públicas. *In*: MARQUES, Eduardo; FARIA, Carlos Aurélio Pimenta de (Org). **A Política Pública como corpo multidisciplinar**. São Paulo Ed. Unesp/Ed. Fiocruz, 2013, p. 181-206.

⁸⁹ JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de Carvalho. **Nota Técnica nº 54**. O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. [S. l.] Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, 2022, p. 21. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11231/1/NT_54_Dinte_O_sistema_tributario.pdf. Acesso em: 26 mai. 2023.

⁹⁰ OLIVEIRA, João Maria de. Propostas de reforma tributária e seus impactos: Uma avaliação comparativa. **Carta de Conjuntura nº 60**. Nota de Conjuntura 1. 3º Trimestre de 2023. [S. l.] IPEA, 2023, p. 1. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/07/230706_cc_60_nota_01_reforma_tributaria.pdf. Acesso em: 18 mar. 2024.

No caso do Brasil, temos o Boletim de Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral elaborado anualmente pelo Tesouro Nacional⁹¹, padronizado segundo o Manual de Estatísticas de Finanças Públicas de 2014 (em livre tradução), do Fundo Monetário Internacional (FMI)⁹², sendo a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) o órgão responsável pela publicação do dado oficial da carga tributária no Brasil.

Segundo o referido Boletim, “em 2022, a carga tributária bruta (CTB) do Governo Geral (Governo Central, Estados e Municípios) foi de 33,71% do PIB”, mesmo resultado identificado no estudo acerca da carga tributária sobre o PIB feito pela Fundação Getúlio Vargas⁹³. O PIB usado como parâmetro, por sua vez, é o indicador divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas – IBGE.

Semelhante à carga tributária sobre o PIB é o são os índices de carga tributária divulgados pela OCDE⁹⁴ (*Tax-to GDP ratio*), que é um indicador composto que fornece uma visão geral da carga tributária de um determinado país e que também é calculado a partir da soma dos tributos sobre renda, consumo e propriedade, dividido pelo PIB.

Na publicação *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2023*, a OCDE divulga dados internacionalmente comparáveis sobre a carga tributária e sua composição para 27 países da América Latina e Caribe (ALC), quais sejam: Antígua e Barbuda, Argentina, Bahamas, Barbados, Belize, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, Costa Rica, Cuba, República Dominicana, Equador, El Salvador, Guatemala, Guiana, Honduras, Jamaica, México, Nicarágua, Panamá, Paraguai, Peru, Santa Lúcia, Trinidad e Tobago, Uruguai e Venezuela (este excluído da publicação de 2021 em razão da falta de dados).

⁹¹ BRASIL. SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**. [S. l.]: Tesouro Nacional, 2023, p. 5. Disponível em: https://cdn.tesouro.gov.br/sistemas-internos/apex/producao/sistemas/thot/arquivos/publicacoes/46589_1468317/Boletim_CTB_2022.pdf?v=2906:inline. Acesso em: 07 set. 2023.

⁹² FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Government Finance Statistics Manual 2014**. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014. Disponível em: <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>. Acesso em: 07 set. 2023.

⁹³ FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. OBSERVATÓRIO DE POLÍTICA FISCAL. **Carga Tributária no Brasil: 1990-2022**. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-1990-2022>. Acesso em: 09 ago. 2023.

⁹⁴ ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Revenue Statistics 2022: The Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues**. OECD Publishing: Paris, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/8a691b03-en>. Acesso em: 07 set. 2023.

Neste recorte, a carga tributária brasileira em relação ao PIB é de 33,5%, ou seja, é a mais alta da região no exercício 2021, mas não tão distante da média da OCDE, de 34,1%:

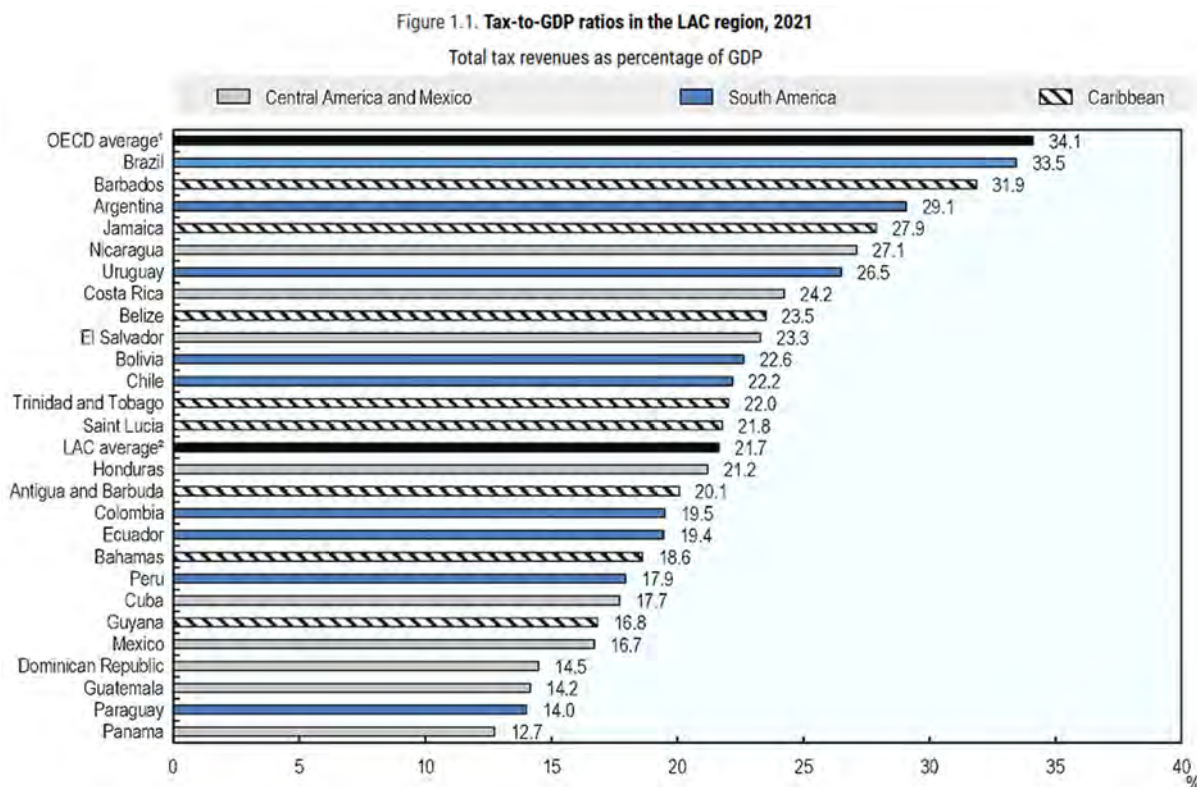


Figura 2. Fonte OCDE (2023). Tax-to-GDP ratios in the LAC region, 2021.

Já a carga tributária sobre a renda mede a proporção de renda arrecadada através de impostos sobre o rendimento, visando fornecer uma visão geral da carga tributária de um país em relação aos rendimentos das pessoas físicas e jurídicas.

Nesse aspecto, a carga tributária brasileira costuma ser considerada baixa em comparação com outros países, bem como em comparação com a carga tributária sobre o consumo.

Este mesmo raciocínio é aplicado quando se trata de tributos sobre o patrimônio, isto é, sobre a renda poupada, como afirmam Varsano (1998) *et. al.*⁹⁵: “A carga de tributos sobre a renda é relativamente baixa, especialmente a do incidente sobre pessoas físicas, o mesmo podendo ser dito a respeito dos impostos sobre o patrimônio”.

⁹⁵ VARSANO, Ricardo *et. al.* **Uma análise da carga tributária do Brasil**. IPEA: Brasília, 1998, p. 9.

Outra dimensão de análise é a Carga tributária sobre o consumo. Essa métrica mede a proporção de renda arrecadada através de impostos sobre o consumo, como IVA. Ela fornece uma visão geral da carga tributária de um país em relação ao consumo das pessoas.

Na chamada Reforma Tributária do Consumo, representada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, pode-se exprimir uma certa preocupação com o nível da carga tributária sobre o consumo, conforme segue.

Primeiramente, cabe dizer que com a promulgação da referida Emenda Constitucional, o Senado Federal ficou com a competência para estabelecer a alíquota de referência do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) (art. 156-A, § 1º, inc. XII), que embora não seja obrigatória para os entes federativos, conclui-se que deverá acompanhar a carga tributária. Isso porque o § 9º, inc. I do art. 156-A determina que:

§ 9º Qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do imposto:

I - deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII, de modo a preservar a arrecadação das esferas federativas, nos termos de lei complementar;

II - somente entrará em vigor com o início da produção de efeitos do ajuste das alíquotas de referência de que trata o inciso I deste parágrafo. (grifo nosso)

Na mesma toada, o texto constitucional foi expressamente modificado, criando um regime tributário específico (art. 10) para as instituições financeiras bancárias, de modo que as alíquotas e as bases de cálculo do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) sejam definidas de modo a manter, em caráter geral, até o final do quinto ano da entrada em vigor do novo regime, a carga tributária decorrente dos tributos extintos pela referida Emenda Constitucional incidente sobre as operações de crédito na data de sua promulgação. No caso, o principal tributo em questão é o ISS, já que as operações de crédito tipicamente realizadas pelas instituições financeiras não eram e não são tributadas pelo ICMS.

Mas mais do que a criação da alíquota de referência e dos regimes tributários específicos, o mecanismo mais notório de controle da carga tributária sobre o consumo é o chamado “Teto de Referência”, que é de duas ordens⁹⁶.

⁹⁶ Consoante a literalidade da norma constitucional recém promulgada: Art. 130 (...)

§ 3º Para fins do disposto nos §§ 4º a 6º, entende-se por:

O Teto de Referência da União corresponde à média da receita no período de 2012 a 2021, apurada como proporção do PIB, do IPI (art. 153, IV), das contribuições ao PIS e à COFINS (art. 195, I, "b", e IV e art. 239) e do IOF sobre seguros (art. 153, V).

Já o Teto de Referência Total é correspondente à média da receita no período de 2012 a 2021, apurada como proporção do PIB, do IPI (153, IV), do ICMS (155, II), do ISSQN (156, III), das contribuições ao PIS e à COFINS (art. 195, I, "b", e IV e art. 239) e do IOF sobre seguros (art. 153, V).

Os referidos tetos de referência, da União e Total, serão importantes para a determinação da alíquota de referência anteriormente citada, já que os parágrafos 4º, 5º e 6º do art. 130 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 prevê os ajustes às alíquotas de referência do IBS e do CBS, a depender dos níveis de arrecadação, conforme segue:

§ 4º A alíquota de referência da contribuição a que se refere o art. 195, V, da Constituição Federal será reduzida em 2030 caso a média da Receita-Base da União em 2027 e 2028 exceda o Teto de Referência da União.

§ 5º As alíquotas de referência da contribuição a que se refere o art. 195, V, e do imposto a que se refere o art. 156-A, ambos da Constituição Federal, serão reduzidas em 2035 caso a média da Receita-Base Total entre 2029 e 2033 exceda o Teto de Referência Total.

§ 6º As reduções de que tratam os §§ 4º e 5º serão:

I - definidas de forma a que a Receita-Base seja igual ao respectivo Teto de Referência;

II - no caso do § 5º, proporcionais para as alíquotas de referência federal, estadual e municipal.

A bastante comum a afirmação e percepção de que o Sistema Tributário Nacional é demasiadamente complexo, tanto que as propostas de Reforma Tributária endereçam diretamente a intenção de construir um sistema mais simples⁹⁷, a exemplo

I - Teto de Referência da União: a média da receita no período de 2012 a 2021, apurada como proporção do PIB, do imposto previsto no art. 153, IV, das contribuições previstas no art. 195, I, "b", e IV, da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239 e do imposto previsto no art. 153, V, sobre operações de seguro, todos da Constituição Federal;

II - Teto de Referência Total: a média da receita no período de 2012 a 2021, apurada como proporção do PIB, dos impostos previstos nos arts. 153, IV, 155, II e 156, III, das contribuições previstas no art. 195, I, "b", e IV, da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239 e do imposto previsto no art. 153, V, sobre operações de seguro, todos da Constituição Federal;

⁹⁷ Nesse sentido, confira-se a seguinte obra: SANTI, Eurico Marcos Diniz de e MACHADO, Nelson [coordenadores]. **Imposto sobre bens e serviços / Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC45, PEC Brasil solidário, PEC110, notas técnicas e visão 2023**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2023/05/Imposto-Sobre-Bens-e-Servicos_CCiF_2023.pdf. Acesso em: 18 mar. 2023.

da Proposta de Emenda Constitucional nº 45, que veio a resultar na Emenda Constitucional nº 132/2023.

O **arranjo institucional** (dimensão estruturante) necessário à implementação dessas propostas envolve uma forte base consensual entre entes federativos, setor privado, Poder Legislativo e Executivo.

Quanto à caixa de ferramentas (dimensão instrumental), apesar de haver um senso comum de que a carga tributária no Brasil é alta e complexa, sendo uma afirmação até corriqueira, nem sempre essa afirmação vem acompanhada de evidências específicas ou de um conceito de complexidade.

Entretanto, existem várias maneiras de mensurar a complexidade de um sistema tributário, bem como há critérios para sua avaliação em termos de eficiência, transparência e legitimidade. Alguns exemplos são descritos a seguir.

1.3.1 O Sistema Tributário Nacional e o paradoxo da complexidade no desenho político e normativo

Sistema é um vocábulo geralmente empregado na ciência jurídica no contexto de um agrupamento normativo internamente coeso, tanto que a definição jurídica de sistema costuma se valer da ideia de conjunto. Assim se extrai, por exemplo, da clássica lição de De Plácido e Silva⁹⁸, segundo a qual um sistema é um:

(...) *método, juntura*, exprime o conjunto de regras e princípios sobre uma matéria, tendo relações entre si, formando um corpo de doutrinas e contribuindo para a relação de um fim. É o *regime*, a que se subordinam as coisas. (grifos do autor)

Abraçando a mesma lógica, mas agora aplicada ao direito tributário, a ideia de conjunto vem dotado do predicado da harmonia em outras definições correntes na doutrina, tais como em Kiyoshi Harada⁹⁹, para quem o Sistema Tributário Nacional consiste no:

Conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

⁹⁸ DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário Jurídico**. Vol. IV. 4ª ed. São Paulo: Forense, 1975, p. 1.478.

⁹⁹ HARADA, Kiyoshi. **Dicionário de Direito Público**. 2ª ed. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 337.

Em similar definição, o Sistema Tributário Nacional consta no verbete lavrado pelo Professor Eduardo Marcial Ferreira Jardim¹⁰⁰, *in verbis*:

É o conjunto de normas e princípios concernentes à tributação, disposto nos arts. 145 *usque* 156, bem como em diversos outros espalhados no Diploma Excelso, os quais enumeram as espécies tributárias, estabelecem os vetores magnos do sistema, firmam o conteúdo e o alcance da lei complementar tributária, além de partilharem as competências entre as pessoas constitucionais, vale dizer, União, Estados, Distrito Federal e Municipalidades.

A despeito de todas as considerações doutrinárias acima, segundo a qual o sistema tributário é dotado de unicidade e sistematicidade conjuntural e harmônica, paradoxalmente, o Sistema Tributário Nacional por vezes é descrito e adjetivado como “complexo”, no sentido de ter incoerências e contradições, de ser complicado ou confuso. Nesse sentido, a complexidade do direito tributário positivo seria uma patologia. Outro possível sentido é o da complexidade não no direito tributário positivo em si, mas na relação entre Fisco e contribuinte.

Ocorre que isso não o descaracteriza enquanto sistema. Um conjunto (de leis, de normas, de regras) tem elementos que, embora guardem características comuns que lhes permitam pertencer àquele conjunto, se relacionam em coordenação e subordinação, mas nada impede que existam conflitos e contradições entre esses elementos.

Cabe à ciência do direito, enquanto sistema descritivo, empreender a descrição do direito positivo, que por sua vez é um sistema prescritivo. Nesse trabalho descritivo, é que podem ser identificadas as suas características e seu funcionamento. Entretanto, a linguagem da ciência jurídica a ser utilizada para essa descrição é própria, não se confundindo com a linguagem do direito positivo¹⁰¹.

Por outro lado, como afirmado nos itens anteriores, não se pode ignorar que na atualidade o direito positivo dá suporte institucional às políticas públicas. Adicionalmente a isso, Direito e Políticas públicas surge como agenda de pesquisa, sistematizando o conhecimento da ciência jurídica sobre a conformação jurídica das políticas públicas.

¹⁰⁰ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 493.

¹⁰¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-Semântico**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 118.

Agora, tendo em mente que o Sistema Tributário Nacional é um sistema de direito positivo do qual se vale o Estado para a construção dos fundamentos das políticas tributárias, cujos atributos são descritos pela ciência jurídica, neste item, passamos a analisar o que vem a ser a complexidade para abordar a questão da formulação de políticas fiscais dentro da perspectiva dos Sistemas Complexos.

Os Sistemas Complexos, conforme será explicado adiante, são um tipo de sistema caracterizado por sua dinâmica não-linear, interdependência entre suas partes, *feedbacks* mútuos e emergência de propriedades coletivas que não podem ser explicadas pelo comportamento de suas partes individuais.

Essa é uma definição geral e amplamente aceita na literatura sobre Sistemas Complexos, que tem contribuições de diversos autores, como Murray Gell-Mann¹⁰², Stuart Kauffman, que relacionou a democracia com a solução de problemas complexos¹⁰³ e John Holland¹⁰⁴. Esses autores, entre outros, fizeram importantes contribuições para a compreensão dos Sistemas Complexos em diferentes áreas do conhecimento, como física, química, biologia e ciência da computação.

Esses sistemas são caracterizados por três principais propriedades, a saber: a emergência, o caos determinístico e a auto-organização, os quais são explicados a seguir.

A emergência decorre do fato de que os Sistemas Complexos são altamente dinâmicos. Essa característica se refere à capacidade de um sistema complexo de produzir resultados inesperados e imprevisíveis a partir de interações entre suas partes. Por exemplo, o comportamento de uma colmeia de abelhas é emergente, pois

¹⁰² Segundo Gell-Mann: "A característica comum de todos esses processos é que, em cada um deles, um sistema adaptativo complexo adquire informações sobre seu ambiente e sua própria interação com esse ambiente, identificando regularidades nessas informações, condensando essas regularidades em uma espécie de "esquema" ou modelo e agindo no mundo real com base nesse esquema. Em cada caso, há vários esquemas concorrentes, e os resultados da ação no mundo real se retroalimentam para influenciar a concorrência entre esses esquemas". Trecho livremente traduzido do original: *The common feature of all these processes is that in each one a complex adaptive system acquires information about its environment and its own interaction with that environment, identifying regularities in that information, condensing those regularities into a kind of "schema" or model, enacting in the real world on the basis of that schema. In each case, there are various competing schemata, and the results of the action in the real world feed back to influence the competition among those schemata.* GELL-MANN, M. **The quark and the jaguar: adventures in the simple and the complex.** 3ª ed. Nova York: St. Martin's Griffin, 1994, p. 431.

¹⁰³ KAUFFMAN, S. **At home in the universe: the search for laws of self-organization and complexity.** New York: Oxford University Press, 1995, p. 28.

¹⁰⁴ HOLLAND, John. H. Complex adaptive systems. *Daedalus*, [S. l.] v. 121, n. 1, p. 17-30, 1992. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/20025416>. Acesso em: 26 mai. 2023.

as abelhas individuais interagem umas com as outras de maneira simples, mas a organização global da colmeia é altamente complexa.

O conceito de emergência é atribuído ao supracitado John H. Holland¹⁰⁵, um cientista da computação e economista americano. Para Holland, tal como um simulador de voos, deveria haver modelos matemáticos capazes de lidar com essa dinâmica, de forma que deveria ser possível que um formulador de políticas públicas simule os efeitos dessa política na realidade:

Os sistemas adaptativos complexos representam o núcleo de alguns dos nossos problemas mais difíceis, desde balanças comerciais até o controle da epidemia de AIDS. Eles podem ser simulados em computadores maciçamente paralelos, definindo uma rede de componentes baseados em regras que interagem entre si. Ao fornecer interfaces naturais do tipo "simulador de voo" para essas simulações, podemos abrir esses sistemas para serem explorados por formuladores de políticas e outros especialistas que não têm tempo para se tornarem especialistas em informática. Isso tem o duplo valor de dar aos projetistas "verificações da realidade" e, ao mesmo tempo, permitir que os formuladores de políticas explorem as diferenças afetadas por diferentes políticas. Ao procurar fenômenos generalizados em tais experimentos, podemos implementar o ciclo clássico de hipótese-teste-revisão para o estudo de sistemas adaptativos complexos. A parte experimental desse ciclo é particularmente importante, pois esses sistemas geralmente operam longe do equilíbrio, passando continuamente por revisões e aprimoramentos. Eles não se adaptam às abordagens matemáticas clássicas baseadas em equilíbrio que dependem de linearidade, atratores, pontos fixos e similares. É necessário um novo tipo de estrutura matemática, que enfatize a adaptação contínua por meio da recombinação de blocos de construção.

Sem essa estrutura, os experimentos baseados em computador serão pouco mais do que incursões descoordenadas em um domínio infinitamente complexo. Com essa estrutura, podemos expandir muito

¹⁰⁵ *Complex adaptive systems represent the kernel of some of our most difficult problems, ranging from trade balances to control of the AIDS epidemic. They can be simulated on massively parallel computers by defining a network of interacting rule-based components. By providing natural "flight-simulator-like" interfaces for such simulations, we can open these systems to exploration by policy makers and other experts who do not have the time to become computer savvy. This has the double value of giving the designers "reality checks," while allowing policy makers to explore the differences effected by different policies. By looking for pervasive phenomena in such experiments, we can implement the classic hypothesize-test-revise cycle for the study of complex adaptive systems. The experimental part of this cycle is particularly important, because such systems typically operate far from equilibrium, continually undergoing revisions and improvements. They do not yield to classic, equilibrium-based mathematical approaches that rely on linearity, attractors, fixed points, and the like. A new kind of mathematical framework is required, one that emphasizes continuing adaptation through recombination of building blocks. Without such a framework, the computer-based experiments will be little more than uncoordinated forays into an endlessly complex domain. With such a framework, we can greatly expand our understanding of these important, difficult questions.* HOLLAND, John. H. Complex adaptive systems. *Daedalus*, [S. l.] v. 121, n. 1, p. 29, 1992. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/20025416>. Acesso em: 26 mai. 2023.

nossa compreensão dessas questões importantes e difíceis. (tradução livre)

De certo modo, a legislação brasileira e mesmo a prática de órgãos reguladores já ensaia algum tipo de previsão de um “simulador de voo” para políticas públicas, por exemplo, ao prever a realização da Análise de Impacto Regulatório, tal como no art. 5º da Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019 (Declaração de Direitos de Liberdade Econômica), e o art. 6º da Lei nº 13.848, de 25 de junho de 2019 (Lei Geral das Agências Reguladoras).

Já o caos determinístico diz respeito ao fato de que os Sistemas Complexos podem exibir um comportamento altamente caótico, mas ainda assim seguir regras determinísticas. Por exemplo, o clima é um sistema complexo que pode parecer altamente imprevisível, mas ainda assim segue as leis da física.

O conceito de caos determinístico é atribuído a Edward Lorenz¹⁰⁶, um meteorologista americano que usou a metáfora do “efeito borboleta” para defini-lo, ou seja, que pequenas mudanças nas condições iniciais de um sistema podem levar a grandes diferenças em seu comportamento futuro.

Por fim, a característica da auto-organização nos Sistemas Complexos significa que eles tendem a se auto-organizar, ou seja, eles evoluem e se adaptam sem intervenção externa, ou seja, é a capacidade de um sistema complexo de se organizar espontaneamente sem a necessidade de uma autoridade central. Por exemplo, um bando de pássaros pode se organizar em um padrão altamente sincronizado, mesmo sem uma liderança central.

O conceito de auto-organização é atribuído ao belga Ilya Prigogine¹⁰⁷, um químico que, entre outras coisas, se dedicou à termodinâmica de sistemas não-lineares.

A auto-organização dos sistemas complexos foi correlacionada pelo próprio autor à complexidade dos sistemas econômicos, jogando luz para o fato de que a representação teórica do comportamento tendente à otimização/maximização dos

¹⁰⁶ LORENZ, Edward. N. **Does the flap of a butterfly's wings in Brazil set off a tornado in Texas?** American association for the advancement of science. *In: Meeting of The American Association for The Advancement of Science*, 139. Washington: 1972. Unpublished. *In: RAND, William. Sistemas complexos: conceitos, literatura, possibilidades e limitações. Modelagem de sistemas complexos para políticas públicas.* Brasília: IPEA, 2015

¹⁰⁷ PRIGOGINE, Ilya. **As leis do caos.** Trad. Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Editora Unesp, 2002.

proveitos (que seria típico do *homo economicus*) não corresponde à natureza das interações humanas, marcadas pela racionalidade limitada¹⁰⁸:

A economia de equilíbrio concentra-se principalmente na política de estabilização em uma economia de mercado. A perspectiva de não equilíbrio dá mais peso ao crescimento e ao desenvolvimento como um processo de auto-organização. A descoberta de uma previsibilidade limitada no tempo e da racionalidade limitada causada pela dinâmica instável está melhorando ainda mais nossa compreensão do mundo real. (tradução livre)

Os exemplos de Sistemas Complexos incluem ecossistemas, redes de transporte, sistemas financeiros, sistemas de saúde, e muitos outros. A compreensão dos Sistemas Complexos é importante para a formulação e implementação de políticas públicas eficazes, pois esses sistemas tendem a ser altamente resistentes a mudanças e podem ter efeitos imprevisíveis¹⁰⁹.

Toda política pública tem um objeto, não raro, um objeto com característica de sistema complexo. Furtado, Sakowski e Tóvolli¹¹⁰ sugerem que esses objetos também precisam ser analisados por meio de metodologias apropriadas, tais como análise de redes, modelagem baseada em agentes, simulação numérica, teoria dos jogos e formação de padrões.

O direito, portanto, é um sistema complexo, voltado a prescrever as condutas intersubjetivas. Desde o início, a presente tese partiu do pressuposto de que, nessas condutas intersubjetivas, leia-se, no comportamento, as pessoas não costumam agir racionalmente nos termos idealizados pelos economistas clássicos, portanto, a racionalidade das pessoas não pode ser tomada como uma premissa na modelagem de políticas fiscais, pois o risco é de que essas políticas resultem em ser simplesmente falhas.

¹⁰⁸ *Equilibrium economics mainly focuses on the stabilization policy in a market economy. The nonequilibrium perspective gives more weight to growth and development as a self-organization process. The discovery of a limited predictability in the time path and bounded rationality caused by unstable dynamics is further improving our understanding of the real world.* PRIGOGINE Ilya; CHEN, Ping e WEN, Kehong. Instability, Complexity, and Bounded Rationality in Economic Change. In: COOPER, W. *et. al.* **Impact: How IC2 Institute Research Affects Public Policy and Business Practices.** Westport: Quorum Books, 1997, pp. 209-218. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/277720966_Chapter_11_Instability_Complexity_and_Bounded_Rationality_in_Economic_Change. Acesso em: 26 mai. 2023.

¹⁰⁹ PAGE, Scott E. Prefácio. In: FURTADO, Bernardo Alves; SAKOWSKI, Patrícia A. M.; TÓVOLI, Marina H. **Modelagem de sistemas complexos para políticas públicas.** Brasília: IPEA, 2015, p. 16.

¹¹⁰ FURTADO, Bernardo Alves; SAKOWSKI, Patrícia A. M.; TÓVOLI, Marina H. Abordagens de sistemas complexos para políticas públicas. In: FURTADO, Bernardo Alves. **Modelagem de sistemas complexos para políticas públicas.** Brasília: IPEA, 2015, p. 23.

Outro ponto a ser levado em consideração é que a modelagem de políticas públicas baseadas apenas nos comportamentos individuais também parece não ser o melhor caminho, haja vista que o todo (a sociedade) não é simplesmente a soma das partes (os indivíduos).

Assim, é possível inferir que Sistemas tributários podem ser considerados Sistemas Complexos devido à sua natureza altamente interconectada e interdependente. Eles são compostos por muitos elementos, como leis, regulamentos, instituições e indivíduos, e o comportamento global do sistema não pode ser entendido a partir do comportamento individual de cada elemento. No contexto brasileiro, esses elementos são oriundos de diversas fontes, por decorrência do desenho federativo.

Os sistemas tributários são altamente dinâmicos, pois as leis e regulamentos podem ser frequentemente atualizados e mudanças na economia e na sociedade podem afetar a forma como os enunciados normativos são entendidos e aplicados. Como consequência, os sistemas tributários também são altamente incertos, pois as receitas futuras podem ser difíceis de prever devido a mudanças na economia, na sociedade e nas próprias leis – já que nem sempre os interesses do Legislativo e do Executivo coincidem.

Os sistemas tributários também podem vir a se auto-organizar, pois, ao passo em que os indivíduos e empresas frequentemente adaptam suas atividades às leis e regulamentos fiscais existentes, as autoridades também adaptam as regras do jogo tributário. Não obstante, os sistemas tributários também podem ser altamente resistentes a mudanças, na medida em que exigem a interação, por vezes muito mais lenta do que o ritmo das mudanças sociais e econômicas, sem contar a possibilidade de que as mudanças nas leis e regulamentos tributários podem ter efeitos sistêmicos imprevisíveis. Isto, é, os sistemas tributários são Sistemas Complexos, uma vez que sua complexidade advém justamente da interação entre diversos elementos, inclusive elementos externos às normas, tais como a economia, a política e a interpretação das normas.

Dessa forma, talvez algum grau de complexidade seja inevitável, sobretudo num mundo cuja economia é também complexa em si. Isto é, seria ingênuo impor à política tributária a impossível tarefa de tornar este mundo um lugar simples, mas pode-se ao menos fazê-la com a consciência de que essa complexidade influi sobre o comportamento dos elementos do sistema, notadamente, as próprias autoridades

fiscais, as pessoas de um modo geral e as empresas, daí a importância de práticas como a Análise de Impacto Regulatório – também no contexto tributário.

Empiricamente, no entanto, a complexidade tributária costuma ser mensurada em termos quantitativos, por vezes em razão da do número de regras e regulamentos existentes ou por meio de métricas temporais. Mede-se, por esse critério, a complexidade de um sistema tributário relativamente ao tempo gasto no cumprimento dos deveres instrumentais, necessários para instrumentalizar a própria arrecadação tributária, bem como para viabilizar a fiscalização.

Por exemplo, um estudo realizado pelo Banco Mundial¹¹¹ utilizou essa abordagem para medir a complexidade do sistema tributário de diferentes países, medindo o tempo necessário para preparar, declarar e cumprir as obrigações tributárias, concluindo que, no Brasil, uma empresa média, baseada no Estado de São Paulo, chega a gastar cerca de 1.501 horas para apurar e recolher tributos, em contratos com uma média de 317 horas gastas em média na América Latina e Caribe e com 158 horas considerando os países da OCDE.

É claro que todas essas horas são uma consequência da quantidade de tributos existentes e atrelado a eles o número de deveres instrumentais, os quais demandam uma séria de custos, tais como o investimento em tecnologia não voltado às atividades que compõem o objeto social da empresa, mas ao recolhimento dos tributos. Considerando esses custos associados ao cumprimento das obrigações tributárias, é difícil não concordar com Elide Palma Bifano¹¹², quando a autora afirma que todos esses custos compõem uma “tributação oculta”, pois é um ônus do qual a empresa não pode deixar de dispor.

Entendemos que essas mensurações quantitativas são importantes, sobretudo para que se compreendam os custos de conformidade, que deveriam ser os menores possíveis para que o valor gerado pela atividade econômica seja investido em benefício da sociedade e do próprio Estado.

Também é possível concluir que, se do lado dos contribuintes um sistema tributário com altos custos de conformidade pode acarretar efeitos indesejáveis na

¹¹¹ BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2020: Brazil**. [S. /.] The World Bank, 2020. Disponível em: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/b/brazil/BRA.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2024.

¹¹² BIFANO, Elidie Palma. **Complexidade das obrigações tributárias incluindo a imposição de multa por seu descumprimento**. São Paulo: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2017, p. 291-321. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/01/Elidie-Bifano.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2024.

alocação de recursos, isso também se espelha na Administração Pública, na medida em que a fiscalização e a arrecadação se tornem mais difíceis pelo volume de variáveis que precisam ser consideradas na avaliação do comportamento do sujeito passivo.

Reconhecida a contribuição dos recortes quantitativos sobre a complexidade tributária, é de se ressaltar que eles não oferecem *inputs* suficientes para que se compreenda a natureza da complexidade do sistema tributário, qualitativamente falando.

A contribuição dos Sistemas Complexos, portanto, é indicar outras facetas da complexidade, que não somente a quantidade de horas gastas no cumprimento dos deveres instrumentais ou a quantidade de leis existentes. Por isso, concordamos com Paulo Caliendo¹¹³, quando o autor afirmou que “a tributação é um *fenômeno intersistêmico*” na medida em que, além de ser ela própria um sistema, interage com outros sistemas, notadamente o econômico e o político e sua complexidade é também uma resposta à complexidade do sistema social.

Portanto, por ser um sistema complexo, o Sistema Tributário Nacional enquanto suporte jurídico da política tributária pode se valer da Análise Comportamental do Direito e da Economia, pois, como veremos mais adiante, tal abordagem se concentra em entender como as pessoas realmente se comportam e tomam decisões e como essas decisões são afetadas por fatores psicológicos e sociais.

Além disso, a Análise Comportamental do Direito e da Economia também se concentra em como as pessoas respondem a diferentes incentivos e como essas respostas podem afetar o funcionamento do sistema.

Considerados esses fatores, é importante que a sociedade saiba, portanto, como vocalizar seus interesses para que a agenda de políticas fiscais vá ao encontro desses interesses.

Como veremos a seguir, a complexidade exacerbada prejudica tanto os interesses do Estado, quanto dos contribuintes, na medida em que costuma resultar em falta de eficiência e de transparência, gerando comportamentos indesejáveis e litigiosidade.

¹¹³ CALIENDO, Paulo. Direitos Fundamentais, Direito Tributário e análise econômica do Direito. **Revista Brasileira de Direitos Fundamentais & Justiça**, v. 3, n. 7, p. 203-222, 30 jun. 2009. Disponível em: <http://dfj.emnuvens.com.br/dfj/article/view/486>. Acesso em: 07 mai. 2021.

1.3.2 A busca jurídica e econômica por um sistema tributário justo e eficiente

A compreensão e a proposição do que seja um sistema tributário justo e eficiente vem ocupando o Direito e a Economia, cada área à sua maneira, mas sempre com algum grau de intersecção ou de interdisciplinaridade, já que a tributação não se dá fora do sistema jurídico. Dessa forma, o presente item resume a maneira como a política fiscal, tributária e orçamentária, tenta traduzir essa busca, jurídica e econômica por um sistema tributário justo e eficiente.

Mesmo entre os chamados economistas neoclássicos, que adotam a teoria da escolha racional, é consenso que os tributos geram distorções nos preços e na alocação de recursos. Tais distorções ocorrem em razão da influência do preço, sobretudo naqueles bens de consumo em que a demanda tem a característica da elasticidade, sendo possível argumentar que os tributos constituem os custos de transação¹¹⁴ e afetam a oferta e a demanda.

As referidas distorções sobre a oferta e a demanda são objeto de estudos no campo econômico na medida em que o chamado “peso morto” dos tributos, isto é, a “queda do excedente total resultante de uma distorção de mercado”, a depender da elasticidade do preço, da oferta e da demanda, supera a arrecadação tributária oriunda daquela mesma transação, funcionando como desincentivo econômico, consoante a explicação de N. Gregory Mankiw¹¹⁵.

¹¹⁴ CALIENDO, Paulo. Direitos Fundamentais, Direito Tributário e análise econômica do Direito. **Revista Brasileira de Direitos Fundamentais & Justiça**, v. 3, n. 7, p. 212, 30 jun. 2009. Disponível em: <http://dfj.emnuvens.com.br/dfj/article/view/486>. Acesso em: 07 mai. 2021.

¹¹⁵ MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Tradução de Allan Vidigal Hastings e Elisete Paes e Lima. São Paulo: Cengage Learning Brasil, 2019, p. 127. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522127924/>. Acesso em: 28 jan. 2024.

O efeito do peso morto, quando muito elevado, resulta que o próprio Fisco pode acabar sendo prejudicado com a diminuição das trocas no mercado, como representado pela curva de Laffer (vide item “e” da figura abaixo). N. Gregory Mankiw¹¹⁶ ilustra didaticamente o efeito do peso morto dos tributos e sua relação com a arrecadação por meio das seguintes figuras, nas quais P_C é o preço pago pelos compradores; P_V é o preço recebido pelos vendedores; Q_1 é a quantidade vendida antes do tributo e Q_2 é a quantidade vendida após o tributo.

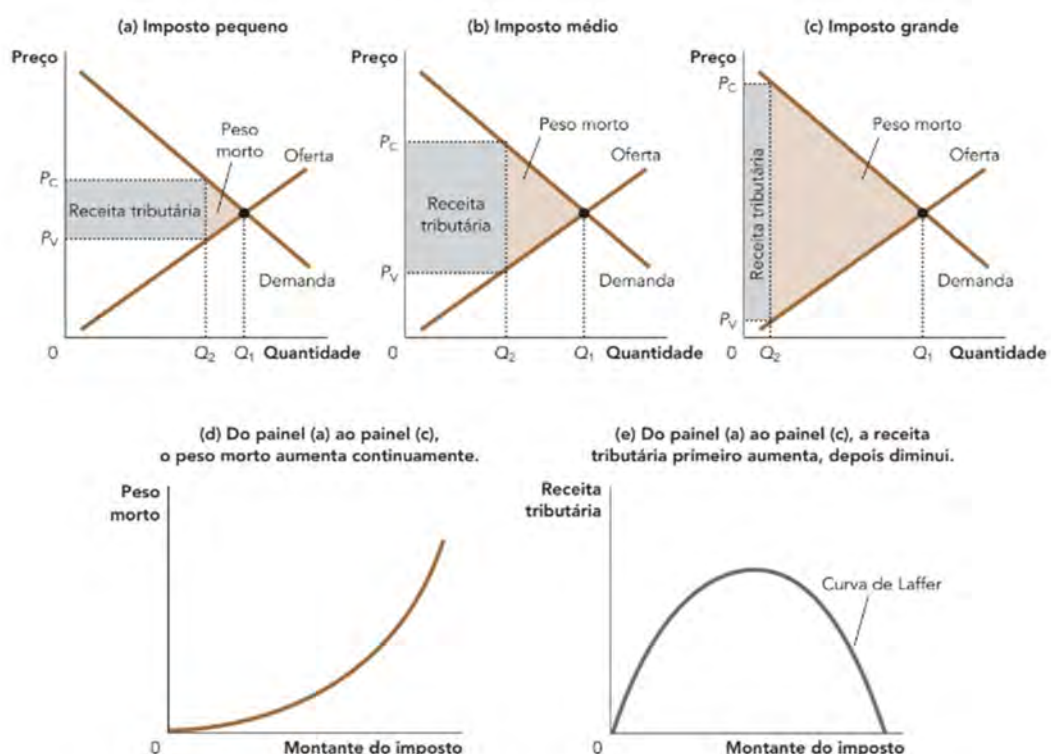


Figura 3. Fonte N. Gregory Mankiw. *Peso morto dos tributos e variação da receita tributária*

Por essa lógica, somente aqueles produtos e serviços com uma demanda menos elástica e mais estável é que poderiam suportar uma carga tributária maior.

Longe de ser uma análise estritamente econômica, o Direito Tributário também se debruça sobre a tarefa de tentar buscar o ideal do tributo eficiente, embora essa busca seja frequentemente acompanhada de outras questões de matiz mais filosófica, como a do tributo justo.

¹¹⁶ MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Tradução de Allan Vidigal Hastings e Elisete Paes e Lima. São Paulo: Cengage Learning Brasil, 2019, p. 133. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522127924/>. Acesso em: 28 jan. 2024.

Jeferson Teodorovicz¹¹⁷, por exemplo, oferece tal recorte considerando que a Teoria da Tributação Ótima tem o condão de contribuir “para o aperfeiçoamento do direito tributário vigente”, ultrapassando a ótica da filosofia. Assim, retoma as concepções smithianas que antecederam a Teoria da Tributação Ótima e influenciaram outros autores, no sentido de que o tributo deve manifestar o princípio da capacidade contributiva, certeza quanto ao valor e a materialidade, comodidade e economicidade.

Em grande medida, esses valores coincidem com a ideia de um sistema tributário eficiente e justo, sem prejuízo de outros aspectos descritos e almejados na literatura correlata, conforme explicados a seguir.

Também preocupado em entender como se constrói um sistema tributário economicamente eficiente e socialmente justo, Marcos de Aguiar Villas-Bôas¹¹⁸ se debruçou sobre as possíveis contribuições da Teoria da Tributação Ótima para o direito tributário no Brasil.

Para tanto, primeiramente o referido autor traça um arco histórico da Teoria da Tributação Ótima que remonta ao inglês Frank Ramsey¹¹⁹, cuja concepção do que venha a ser um desenho eficiente para o sistema tributário coincide com o desenho visto na curva de Laffer, especialmente no que tange à lógica de que bens cuja demanda tem menor elasticidade suportam melhor a carga tributária.

Mais adiante, Villas-Bôas¹²⁰ também verificou que a Teoria da Tributação Ótima continuou sendo desenvolvida ao longo do século XX pelas mãos de outros autores, em especial Peter A. Diamond e James Mirrlees¹²¹, que demonstraram que se fixados em nível ótimo, os tributos não afetam negativamente a eficiência da atividade econômica. Em outras palavras, esse nível de tributação ótima, estaria relacionado ao aumento do bem-estar social considerando a presença de agentes

¹¹⁷ TEODOROVICZ, Jeferson. Tributação Ótima, Tributo Justo, Ciência do Direito Tributário no Brasil e Direito Financeiro. **Cadernos da Escola de Direito**, v. 2, n. 23, p. 8-25, 9 nov. 2016, p. 9.

¹¹⁸ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Teoria da Tributação Ótima: Passado, Presente e Futuro. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 34, p. 275–302, 2015. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/173>. Acesso em: 13 fev. 2024.

¹¹⁹ RAMSEY, Frank P. A Contribution to the Theory of Taxation. **The Economic Journal**, [S. l.], v. 37, n. 145, p. 47-61, mar. 1927. Oxford University Press (OUP), p. 58. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2222721>. Acesso em: 13 fev. 2024.

¹²⁰ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Teoria da Tributação Ótima: Passado, Presente e Futuro. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 34, p. 275–302, 2015. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/173>. Acesso em: 13 fev. 2024.

¹²¹ DIAMOND, Peter A.; MIRRLEES, James A. Optimal Taxation and Public Production I: production efficiency. **American Economic Association**, [S. l.], v. 61, n. 1, p. 8-27, mar. 1971. Disponível em: <https://www.aeaweb.org/aer/top20/61.1.8-27.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2024.

econômicos públicos e privados, sendo que a demanda pelo consumo dos produtos consumidos pelas camadas mais pobres deve ser menos afetada pela tributação.

Entretanto, mesmo fazendo-se a ressalva de que não há um único modelo de tributação ótima aplicável a todo e qualquer país, as contribuições de Peter A. Diamond e James Mirrlees e demais autores que se dedicaram ao estudo da tributação ótima, mesmo tendo influenciado políticas tributárias em outros países, pouco ressoaram no Brasil. O que se percebe, até então, é um sistema que não atende minimamente esse ideal, ainda que fosse de forma adaptada ao nosso federalismo¹²².

Não obstante a postura refratária do Brasil à incorporação de tais achados à sua política tributária, apontamentos no sentido contrário à ideia de complexidade e das distorções geradas pelos tributos, que pode levar a uma tributação sub ótima, indicam valores que podem conferir maior eficiência ao tributo, os quais são indicados por Cristiano Carvalho¹²³, quais sejam: "1) ter uma base grande de contribuintes; 2) regras simples e objetivas; 3) incidir sobre produtos e serviços de demanda inelástica; 4) é justo (não viola a isonomia); e 5) ter baixo custo administrativo".

Com relação ao último, o baixo custo administrativo pode ser visto como uma via de mão dupla, representando um tributo com baixo custo de *compliance* para o sujeito passivo da obrigação tributária, mas também um tributo que seja de fácil fiscalização e cobrança para o Fisco.

Como reflexo de tais características, podemos inferir que os níveis de arrecadação razoáveis ocorreriam tal como esperado considerando a relação entre a hipótese de incidência prevista em lei, os fatos efetivamente incorridos pelos contribuintes e os valores recolhidos ao Erário. Frise-se que, embora o critério da razoabilidade não seja matematicamente absoluto, ele certamente não se confunde com uma tributação excessiva.

¹²² BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. **Imposto ótimo sobre o consumo: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro**. Rio de Janeiro: IPEA, 2001. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0811.pdf. Acesso em: 13 fev. 2024.

¹²³ CARVALHO, Cristiano. **Análise Econômica da Tributação**. In: CATEB, A. B. et al. **Direito e economia no Brasil: estudos sobre a análise econômica do direito**. 4. ed. Indaiatuba: Foco, 2021. E-book. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/188674/epub/0?code=3ZYQJanrckXdfmDvsz7CvMUWeLVS835eXhXPPID8+rnXT+II0/hY/0M9tLVh4Qh4vaQ+M4utrUrzKFHcqApU9A==>. Acesso em: 04 jan. 2024.

De outro modo, a arrecadação deve ser suficiente para financiar as necessidades de gastos do Estado, desde que não venha a causar um impacto negativo sobre o crescimento econômico. Tal afirmação se dá com base na constatação já identificada de modo empírico no sentido de que a arrecadação tem uma relação direta com a atividade econômica, de modo que o incremento da atividade econômica tem maior influência sobre o aumento da arrecadação do que o aumento dos critérios quantitativos da obrigação tributária¹²⁴.

Também não se pode negar uma possível correlação entre evasão e sonegação tributária quando a carga tributária é excessiva. Embora seja intuitivo que a complexidade propicie esse tipo de ilícito, nem sempre as pesquisas realizadas a respeito chegaram a evidenciar a existência de uma relação de causalidade¹²⁵. Nesse sentido, o tamanho da carga tributária, não a complexidade técnico-jurídica, parece ser o fator de maior influência para que as condutas evasivas sejam deflagradas¹²⁶.

Mesmo que quiséssemos fazer uma análise estritamente positivista, no sentido geralmente reduzido ao direito tributário legislado, o dever do Estado de construir um sistema tributário justo e eficiente não poderia ser ignorado, pois existem fortes alicerces jurídicos constitucionais para que o sistema tributário seja quantitativamente equilibrado de modo a realizar um ideal de justiça distributiva, haja vista que a tributação é uma importante limitação ao direito de propriedade.

O exemplo que remonta às primeiras lições de Direito Tributário é o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF/1988), cujo conteúdo não é pacífico. Ademais, recentemente o texto constitucional foi emendado para prever, também, que o “Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente” (art. 145, § 3º, inserido na CF/1988 pela Emenda Constitucional nº 132/2023).

¹²⁴ GADELHA, Sérgio Ricardo de Brito; SILVEIRA, Jailison Weilly. Estimular o nível de atividade econômica ou aumentar a alíquota tributária? Uma investigação empírica sobre os determinantes da arrecadação do ICMS. **Revista Brasileira de Economia de Empresas**, [S. l.], v. 2, n. 20, p. 5-22, dez. 2020. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rbee/article/view/11583>. Acesso em: 05 fev. 2024.

¹²⁵ JENSEN, J; WÖHLBIER, F. **Improving tax governance in EU member states: criteria for successful policies**. Bruxelas: Occasional Papers 114, European Commission DG Economic and Financial Affairs, 2012.

¹²⁶ SANTOS, Marcos Vinícius dos; CARVALHO, Hugo Leonardo Menezes de; ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral de. Complexidade tributária brasileira e sua influência na evasão fiscal. **Revista de Gestão e Secretariado**, [S. l.], v. 13, n. 3, p. 625-643, 3 nov. 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.7769/gesec.v13i3.1347>. Acesso em: 07 fev. 2024.

No Brasil e alhures, até mesmo entre aqueles que debatem os limites do planejamento tributário à luz da tensão entre o dever fundamental de pagar tributos¹²⁷ e o direito fundamental de economizar tributos¹²⁸, não se ignora que o pagamento de tributos é pautado pela própria Constituição, na medida em que esta atribui a competência tributária aos entes federativos, mas também prevê uma série de garantias aos contribuintes, que geralmente se encontram ao abrigo das limitações constitucionais ao poder de tributar, a exemplo da determinação de que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza deve ser caracterizado pela generalidade, universalidade e progressividade (art. 153, III, § 2º, inc. I).

Por outro lado, a parte estritamente tributária da Constituição não resolve, por si só, essa equação. Ignorar os ditames constitucionais relativos ao orçamento público, abrigados na disciplina do Direito Financeiro, torna a abordagem do direito tributário alijado das questões relativas à alocação dos recursos públicos, que refletem as prioridades no uso das receitas arrecadadas, como se a tributação, por si só, bastasse para a realização da justiça distributiva.

Além da ideia, amalgamada pelo princípio da solidariedade¹²⁹, de que realização de justiça distributiva justifica a tributação por meio do alcance da melhora do bem-estar social, há, ainda, a expectativa popular de que os recursos arrecadados sejam bem empregados de um modo geral.

A intrincada relação entre tributação, orçamento e legitimidade será novamente abordada mais adiante, mas por ora é válido consignar que essa é uma questão que vem aflorando no debate da construção das políticas fiscais não apenas no Brasil, mas também em outros países da América Latina, a exemplo do que foi defendido por Ernesto Carlos Celdeiro¹³⁰ no contexto argentino:

Es menester pues, inculcar una conciencia fiscal donde se transmita la obligación de contribuir como uno de los valores básicos de nuestra sociedad para conseguir una equitativa redistribución. Y para ello

¹²⁷ FERRARO, Carolina Cantarelle. Existe o dever fundamental de pagar impostos. In: GODOI, Marciano Seabra de e ROCHA, Sérgio André. **Dever Fundamental de Pagar Impostos: o que realmente significa e como vem influenciando a nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: Editora D'Placido, 2017, p. 41.

¹²⁸ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade.** 2ª ed. São Paulo: Malheiros/Jus Podivm, 2023. p. 203.

¹²⁹ CHIARELLO, Felipe; LANNES, Yuri N. C. **Solidariedade Social e Tributação: 30 anos de Constituição.** In: Alessandra Benedito; Aline da Silva Freitas; Pedro Vitor Melo Costa. (Org.). **Constituição Federal 30 Anos: Há o que comemorar?** 1ed. Londrina: Thoth, 2019, p. 521-541.

¹³⁰ CELDEIRO, Ernesto Carlos. **Ética en la Tributación y Redistribución del Gasto Público.** 1ª ed. Buenos Aires: Errepar, 2019, p. 84.

hay que comunicar com convencimento que um sistema tributário no es justo si el gasto no es eficiente, eficaz y socialmente necesario.

Dessa forma, fica evidente que, embora a Teoria da Tributação Ótima possa ser útil para um dimensionamento prático dos efeitos da carga tributária, ela não esgota o debate sobre a justiça tributária distributiva.

Da forma como enxergamos, o postulado da justiça tributária distributiva não apenas deve ser contemplado nas políticas fiscais, como é um importante elemento de influência sobre o comportamento das pessoas, na medida em que confere legitimidade à tributação.

No entanto, não basta que o sistema tributário seja justo, é preciso que essa justiça esteja acessível e visível para a sociedade. O que veremos no tópico a seguir, portanto, é como a transparência no sistema tributário desempenha um papel fundamental para que a política tributária se realize.

1.3.3 O papel da transparência no sistema tributário e orçamentário e seus reflexos na relação entre Fisco e contribuintes

É defensável no contexto do Estado Democrático de Direito que o sistema tributário e orçamentário deva ser transparente, com informações claras e precisas sobre o quanto e como se deve pagar e cumprir como os deveres instrumentais e ainda sobre como os tributos arrecadados são gastos.

No direito brasileiro, é possível encontrar alguns exemplos que apontam para a existência de uma intenção, ainda que limitada pelas contingências do próprio sistema, de prestigiar a transparência tributária, a exemplo da Lei nº 12.741/2012, que dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, “acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços” (*sic*), de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988.

Entretanto, mesmo com o exemplo a Lei nº 12.741/2012, o sistema tributário e orçamentário brasileiro pode ser considerado pouco transparente devido à dificuldade em se determinar exatamente qual a carga tributária incidente sobre determinado bem ou serviço, qual o entendimento das autoridades acerca da aplicação da legislação a determinados fatos, bem como pela falta de transparência nos critérios de priorização dos recursos no orçamento público.

Com relação ao conhecimento popular sobre quais tributos pagam no momento do consumo, ignorando-se que a redação do § 5º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 refere-se de forma nominal somente aos impostos (o que não refletiria minimamente a carga tributária sobre os bens e serviços consumidos), ainda assim, o simples cálculo a partir das alíquotas cobradas é uma informação que pouco reflete o que está efetivamente sendo cobrado, devido às situações como tributos que incidem sobre si mesmos ou sobre outros tributos, bem como diferentes bases de cálculo adotadas para cada tributo e ainda diferentes regimes tributários coexistentes para os mesmos tributos a depender da mercadoria (como as contribuições sobre o PIS e a COFINS, que pode ser cobradas pelo regime monofásico, cumulativo ou não cumulativo).

Tanto é assim que, com a Reforma Tributária levada a cabo pela Emenda Constitucional nº 123/2023, a transparência foi alçada à categoria de princípio constitucional tributário, não somente para os tributos sobre o consumo que inicialmente eram o objeto da referida reforma, mas também para todos os demais tributos brasileiros, o que se conclui em razão da sua posição topográfica no texto constitucional, na seção dedicada aos princípios gerais do capítulo do Sistema Tributário Nacional (art. 145, § 3º).

No sentido encampado Reforma Tributária, a transparência significa que os pagadores de tributos podem “identificar o custo de sua contribuição ao financiamento do Estado”¹³¹.

Mas para além dos aspectos quantitativos relacionados à tributação, a transparência também se concretiza por meio de outros aspectos, que dizem respeito ao *modus operandi* do Fisco, concretizado pela interpretação dada pelas autoridades tributárias à legislação e aos fatos jurídicos tributários.

Como estratégia prática para essa concretização, André Rodrigues Corrêa e Eurico Marco Diniz de Santi¹³² propõem que os Autos de Infração de Imposição de Multa (AIIMs), decisões das Delegacias Regionais de Julgamento e casos de apreensão de mercadorias sejam públicos, sendo o sigilo fiscal protegido por meio da

¹³¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de, MACHADO, Nelson (coordenadores). **Imposto sobre bens e serviços / Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC45, PEC Brasil solidário, PEC 110, notas técnicas e visão 2023**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023, p. 15.

¹³² SANTI, Eurico Marcos Diniz e CORRÊA, André Rodrigues. **Transparência e legalidade como estratégias de valorização da atividade da autoridade tributária**. São Paulo: Max Limonad, 2020, p. 101.

ocultação somente dos dados pessoais, para que a sociedade tenha acesso às condutas praticadas pelo contribuinte e qual a interpretação dos agentes fiscais.

Nesse sentido, pode-se dizer que há uma relação direta entre transparência, tomada de decisão e o sobreprincípio da segurança jurídica, tal como definido por Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita¹³³, com base na Teoria dos Jogos, pelo qual a segurança jurídica consiste no “respeito às regras ônticas e regras técnico-convencionais do âmbito ôntico-prático do direito”.

O anseio pela transparência nas práticas institucionais da Administração em matéria fiscal também se encontra presente na jurisprudência pátria, em julgados nos quais se reconheceu o direito à presença desse valor na relação jurídico tributária, bem como em matéria de Direito Financeiro. É o caso da emblemática decisão do Supremo Tribunal Federal no Referendo à Medida Cautelar em Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 850¹³⁴, acerca das despesas públicas decorrentes de emendas do relator do projeto de lei orçamentária anual.

Tratou-se de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental proposta pelo partido político CIDADANIA em face da “execução do indicador de resultado primário (RP) nº 09 (despesa discricionária decorrente de emenda de relator-geral, exceto recomposição e correção de erros e omissões) da Lei Orçamentária Anual (LOA) de 2021”. Segundo o autor, teria havia alocação arbitrária de recursos públicos por meio da prática do “orçamento secreto”, já que a referida LOA continha mecanismos de partilha de recursos públicos sem os devidos critérios técnicos e legais, bem como sem atendimento aos princípios da publicidade, da transparência, da eficiência e da impessoalidade.

Ao deferir a medida cautelar, determinando a publicização dos documentos que justificaram a distribuição dos recursos do “orçamento secreto” requerida para suspender os efeitos da LOA, a Ministra Rosa Weber consignou que:

¹³³ MATSUSHITA, Mariana Barboza Baeta Neves. **(In) Segurança Jurídica tributária sob o prisma da Teoria dos Jogos**: uma análise com base nos ensinamentos de John Nash e Gregório Robles. 2018, p. 78. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21805/2/Mariana%20Barboza%20Baeta%20Neves%20Matsushita.pdf>. Acesso em: 24 fev. 2024.

¹³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Referendo na Medida Cautelar na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 850. Relator: Ministra Rosa Weber. **Dje**. Brasília, 22 mar. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759793306>. Acesso em: 25 fev. 2024.

(...) as emendas do relator operam com base na lógica da ocultação dos efetivos requerentes da despesa, por meio da utilização de rubrica orçamentária única (RP 9), na qual todas as despesas previstas são atribuídas, indiscriminadamente, à pessoa do relator-geral do orçamento, que atua como figura interposta entre parlamentares incógnitos e o orçamento público federal.

Não apenas a Medida Cautelar inicialmente deferida foi referenda pela ampla maioria dos ministros do Supremo Tribunal Federal (vencido o Ministro Nunes Marques e parcialmente vencido o Ministro Gilmar Mendes, conforme votos comentados adiante), como foi determinada a adoção de providência para que as emendas de Relator fossem publicizadas por meio do registro na plataforma eletrônica mantida pelo órgão central do Sistema de Planejamento e Orçamento Federal previsto nos arts. 3º e 4º da Lei nº 10.180/2001.

Sobressaiu-se no voto da Ministra Relatora Rosa Weber, o estreito vínculo entre a transparência e o princípio republicano, como formas de direcionar os recursos públicos, de forma pública, transparente e impessoal, na realização do bem comum:

Mostra-se em tudo incompatível com a forma republicana e o regime democrático de governo a validação de práticas institucionais adotadas no âmbito administrativo ou legislativo que, estabelecidas à margem do direito e da lei, promovam segredo injustificado sobre os atos pertinentes à arrecadação de receitas, efetuação de despesas e destinação dos recursos públicos, com evidente prejuízo do acesso da população em geral e das entidades de controle social aos meios e instrumentos necessários ao acompanhamento e à fiscalização da gestão financeira do Estado

O mesmo princípio republicano foi invocado como fundamento jurídico no voto-vogal proferido pela Ministra Carmen Lúcia, com destaque para a exigência de um tratamento transparente, à gestão dos recursos públicos, sendo a doutrina de Geraldo Ataliba¹³⁵, uma de suas fontes:

Estados de Direito, que plasmam suas instituições com base no ideal republicano, com a consagração da tripartição –e consequentemente autonomia e independência – dos poderes, bem como lastreadas no império da lei e no princípio da isonomia, têm necessariamente um direito administrativo aberto, oxigenado, participatório, permeado de técnicas, institutos e peculiaridades inúmeras vezes contrastantes com a rapidez, eficiência, agilidade e desassombro que caracterizam os regimes que, em nome dessas características, atropelam direitos, ignoram a participação dos administrados e atuam surpreendentemente, comprometendo a segurança e previsibilidade dos direitos.

¹³⁵ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 84.

Daí ser imperativo interpretar todos os preceitos constitucionais pertinentes ao controle financeiro e fiscalização orçamentária, bem como referentes à responsabilidade pelos bens e valores públicos, à luz das exigências do princípio republicano.

Não obstante a força jurídica e políticas dos argumentos acima, cabe consignar que o Ministro Nunes Marques votou reconhecendo que “conforme bem assentado pela eminente Relatora, o quadro não se faz condizente com um ideal republicano de transparência no trato da coisa pública”, mas ainda assim rejeitou a medida cautelar, pois segundo seu voto, a Suprema Corte estaria substituindo o legislador, já que este teria agido “segundo a forma regimental”, como se fosse possível uma sobreposição das normas regimentais do Poder Legislativo às normas constitucionais.

Já o Ministro Gilmar Mendes optou por revisitar e se aprofundar no histórico legislativo acerca da disciplina do orçamento público e, mais especificamente, das emendas orçamentárias, cuja disciplina se dá a partir do § 1º do art. 166 da Constituição Federal de 1988, regulamentado pela Resolução nº 1/2006 – CN. Tal Resolução previu quatro espécies de emendas, segundo sistematizadas e descritas no voto do Min. Gilmar Mendes:

- i. **Emendas de comissão:** emendas apresentadas pelas Comissões Permanentes do Senado Federal e da Câmara dos Deputados e as comissões mistas permanentes do Congresso Nacional, no âmbito de suas competências regimentais (art. 43);
- ii. **Emendas de bancada estadual:** emendas apresentadas pelas bancadas para matérias de interesse de cada Estado ou Distrito Federal (art. 46);
- iii. **Emendas individuais:** apresentadas individualmente pelos congressistas (art. 49); e
- iv. **Emendas de relator setorial e geral:** emendas apresentadas pelos relatores com a finalidade de (iv.a) corrigir erros e omissões de ordem técnica ou legal (art. 144, inciso I); (iv.b) recompor, total ou parcialmente, dotações canceladas, limitada a recomposição ao montante originalmente proposto no projeto e (iv.c) atender às especificações dos Pareceres Preliminares (art. 144, inciso III). (grifos do original)

Seguindo nesse aprofundamento, o Min. Gilmar Mendes verificou que quando o legislador inaugurou um processo histórico de legalização e constitucionalização do regime jurídico das emendas orçamentárias, ele primeiramente criou na Lei nº 12.919/2013 o “identificador de resultado primário” (RP), recebendo classificação

específica na LOA somente as despesas oriundas das emendas individuais, que receberiam o código de identificador de Resultado Primário 6 (RP – 6) (art. 7º, § 4º, alínea “d”).

Posteriormente, o Congresso Nacional promulgou a Emenda Constitucional nº 86/2015, dando nova redação ao art. 166 da Constituição Federal de 1988, tornando as emendas parlamentares individuais impositivas (não apenas autorizativas) e reduzindo o grau de discricionariedade para que o Poder Executivo realize as despesas previstas nessas emendas. Ato contínuo, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 100/2019, o novo regime jurídico das emendas impôs que as programações incluídas por todas as emendas de bancada (não só as individuais), no montante de 1% da receita corrente líquida realizada no exercício anterior, também seriam impositivas. Dessa forma, tanto as emendas de comissão, quanto as emendas de relator setorial e geral permaneceram sob o regime da Resolução nº 1/2006 – CN.

Com a LDO-2020 (Lei 13.898/2019) passou a constar da LOA a indicação das programações de despesas incluídas ou acrescidas (i) pelas emendas de comissão (art. 6º, § 4º, inciso II, item 5) e (ii) as emendas do relator-geral do projeto de lei orçamentária anual, às quais foi atribuído o identificador RP 9 (art. 6º, § 4º, inciso II, item 6). Entretanto, o Presidente da República vetou tais medidas.

Dessa forma, o retrato do regime jurídico das emendas orçamentárias exposto pelo Min. Gilmar Mendes é de um complexo “sistema de regulação multinível, com disciplinas jurídicas assimétricas no âmbito constitucional, legal e regimental”, marcado pela assimetria no tratamento das emendas orçamentárias da Resolução nº 1/2006 – CN e que, ao longo do tempo, deu um protagonismo cada vez maior às emendas de relator no orçamento, tal como documentado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), haja vista que as emendas de relator são de execução discricionária (orçamento autorizativo).

Após esmiuçar o regime jurídico das emendas orçamentárias, o Ministro Gilmar Mendes conclui seu raciocínio constatando que “o procedimento de execução das emendas do relator não segue as mesmas garantias de transparência e controle público atribuídas à execução das emendas individuais” previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2021, sendo que “a ideia de transparência possui a importante função de fornecer subsídios para o debate acerca das finanças públicas”. Votou, assim, no sentido de (nessa parte seguindo a Relatora), para que fossem tomadas as providências de atribuição de transparência às emendas de relator, notadamente o

registro das emendas na plataforma eletrônica centralizada mantida pelo órgão central do Sistema de Planejamento e Orçamento Federal previsto nos arts. 3º e 4º da Lei 10.180/2001, divergindo apenas quanto a suspensão integral e imediata da execução dos recursos orçamentários oriundos do identificador de resultado primário nº 9 (RP 9), até final julgamento de mérito da ADPF.

O modo pelo qual um sistema tributário e orçamentário pode considerado transparente, portanto, depende de uma série de aspectos que contribuem para a efetividade da segurança jurídica, alguns deles são a existência de informações claras e precisas sobre como os tributos são arrecadados e gastos, e sobre as obrigações fiscais dos contribuintes. Isso inclui, por exemplo, informações sobre as alíquotas e bases de cálculos de tributos, as correspondentes regras de cálculo, e disponibilidade de orientações para cumprir as obrigações, por meio de canais de comunicação abertos e com rastreabilidade, controle e transparência dos gastos públicos.

São abundantes os dispositivos constitucionais que poderiam ser citados como fundamento para o dever do Estado em conferir transparência aos seus atos de poder em matéria tributária e orçamentária, começando pelo art. 5º, XXXIII, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual:

todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

Ao contrário do que se poderia presumir, a transparência tributária não é unilateral no sentido de se esperar somente do Fisco um maior nível de transparência em relação ao sistema tributário e o correspondente gasto público. Mais que isso, algum nível de transparência, ressalvados os limites da privacidade e do sigilo fiscal, também é esperado por parte dos sujeitos passivos. Isso pode ser mais facilmente visualizado no caso das empresas do tipo sociedades anônimas e mais ainda daquelas que têm capital aberto.

A propósito, o Brasil conta com um exemplo interessante nesse sentido, que é a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), também conhecido como “balanço social”. Trata-se de espécie do gênero “demonstrações financeiras”, prevista no art. 176, inc. V, da Lei nº 6.404/1973, com a redação dada pela Lei nº 11.683/2007, pela qual as companhias abertas devem demonstrar:

(...) o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída.

Segundo apontado por Nelson Eizirik¹³⁶, a DVA é uma demonstração de caráter mais socioeconômico do que propriamente contábil, mas que também acaba servindo à contabilidade. Por meio da DVA, cuja estrutura, está disposta no Pronunciamento Técnico CPC 09, a empresa compartilha informações quanto à produção de riqueza e sua distribuição, inclusive ao governo, o que se dá por meio do pagamento de tributos aos diferentes entes federativos.

Dessa forma, vê-se que a transparência se dirige tanto ao Fisco quanto aos sujeitos passivos das obrigações tributárias.

Em conclusão, as políticas fiscais não se esgotam na previsão da cobrança de tributos, tampouco no gasto dos recursos arrecadados, de forma estéril e refratária aos efeitos de tal intervenção na esfera dos direitos fundamentais.

Às vésperas do encerramento do primeiro quarto do século XXI, a construção de políticas fiscais dentro de uma perspectiva cidadã, já conta com o acúmulo de experiências e saberes que exigem uma postura institucional deferente para com os valores da eficiência, da justiça, da transparência e da segurança jurídica.

Restando claro que a presença ou ausência de tais valores moldam o comportamento de agentes públicos e privados desde a construção até a execução das políticas públicas tributárias e orçamentárias e que esses comportamentos externalizam o modo de ser da relação jurídica entre Fisco e contribuintes, nos capítulos seguintes passaremos a investigar quais contribuições a Análise Comportamental do Direito e da Economia para esse debate.

¹³⁶ EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A Comentada**. Vol. III. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2021, p. 395.

2 ABORDAGENS COMPORTAMENTAIS EM DIREITO, ECONOMIA E POLÍTICAS PÚBLICAS FISCAIS

Como veremos a seguir, a abordagem da Análise Econômica do Direito **não** se presta simplesmente a analisar as diferentes consequências econômicas das normas jurídicas, notadamente aquelas de direito privado, que geralmente redundam na discussão sobre qual seria o nível de intervencionismo aceitável e ideal do Estado no domínio econômico. Partimos do princípio de que, ao menos no Brasil, essa é uma discussão balizada pela própria Constituição, sendo um dos objetos do Direito Econômico¹³⁷.

O presente capítulo, portanto, diz respeito aos delineamentos teóricos da Análise Econômica do Direito, sua diferenciação em relação à Análise Comportamental do Direito e da Economia, bem como uma justificação jurídica para legitimar sua aplicação no campo das políticas públicas fiscais.

2.1 A proposta da Análise Econômica do Direito

Para além dos domínios do Direito Econômico, muito do que acabou por se convencionar como Análise Econômica do Direito ou simplesmente Direito e Economia, tem nas instituições e no comportamento das pessoas o seu objeto de investigação, consoante é explicado por Ejan Mackaay e Stéphane Rousseau¹³⁸:

A análise econômica do direito retoma a razão de ser das instituições jurídicas. Postula terem racionalidade subjacente uniforme e propõe ferramentas conceituais para atualizá-las. A análise econômica do direito não se limita aos aspectos “econômicos” em sentido estrito, o que se refere a comércio, moeda, bancos e concorrência. Não prioriza o emprego da relação custo-benefício presente nas decisões judiciais ou administrativas. Ao revés, pretende explicitar a lógica, nem sempre consciente de quem decide, e que não se traduz, expressamente, nos motivos das decisões. Nisso a análise econômica do direito concorre, nos sistemas civilistas, para nobre missão da doutrina. A de desvendar e exprimir a ordem subjacente nos textos de direito positivo visando a permitir sua melhor compreensão pelos juristas e, através da

¹³⁷ O Direito Econômico, conforme definição de João Bosco Leopoldino da Fonseca, é “um corpo orgânico de normas condutoras da interação do Poder Econômico Público e do Poder Econômico Privado e destinado a reger a Política Econômica”. FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. 9ª edição. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2017, p. 13.

¹³⁸ MACKAAY, Ejan e ROUSSEAU, Stéphane. **Análise Econômica do Direito**. Trad. Rachel Sztajn. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 8.

interpretação dos conceitos, estender essa lógica a eventuais novas disputas.

Se há um padrão de comportamento ou se há uma racionalidade nos processos decisórios, isso sim será questionado e debatido nas diferentes vertentes teóricas da Análise Econômica do Direito. Saber como os governos podem se valer desses aportes teóricos na construção de políticas fiscais, também é uma questão central para a presente tese.

Mais especificamente, como se disse na introdução, a ideia é realizar uma abordagem investigativa das políticas públicas fiscais trazendo não apenas o seu arcabouço jurídico, mas também a contribuição da *Análise Comportamental* do Direito e da Economia.

Já vimos no capítulo anterior que mais recentemente se entende que também são válidas para a construção do suporte jurídico das políticas públicas as ideias advindas de diferentes áreas do conhecimento, inclusive porque, a lei (genericamente falando), por si só, não é suficiente para que uma política pública atinja os resultados almejados. É dizer: o direito pode mudar a realidade, mas a realidade também exige frequentes mudanças no direito e para isso, entendemos que o Direito e a Economia são ciências sociais com importantes contribuições recíprocas e para as políticas públicas enquanto ações governamentais que visam alterar a realidade.

A título de introdução ao tema, a relação entre a Ciência Econômica e o Direito vem sendo objeto de estudos ao menos desde os escritos do escocês Adam Smith, filho de um auditor fiscal¹³⁹, e que também foi Professor de Filosofia do Direito¹⁴⁰.

Primeiramente, na obra “Teoria dos Sentimentos Morais”¹⁴¹, Adam Smith discorre sobre a natureza humana e encontra na solidariedade (não no egoísmo ou no amor-próprio, aqui livremente traduzido a partir do *self-love*) um caminho para explicar essa natureza na qual ele a identifica a partir dos nossos vínculos sociais e da maneira a partir de como julgamos apropriados ou inapropriados os feitos e os

¹³⁹ RAE, John. **Life of Adam Smith**. Londres: MacMillan & Co, 1895, p. 1.

¹⁴⁰ MORRISON, Wayne. **Filosofia do Direito: dos gregos ao pós-modernismo**. Tradução: Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 213.

¹⁴¹ No original: *It is not the soft power of humanity, it is not that feeble spark of benevolence which nature has lighted up in the human heart, that is thus capable of counteracting the strongest impulses of self-love. It is a stronger power, a more forcible motive, which exerts itself upon such occasions. It is reason, principle, conscience, the inhabitant of the breast, the man within, the great judge and arbiter of our conduct.* SMITH, Adam. **The Theory of Moral Sentiments**. Londres: A. Miller, 1759, p. 120. Disponível em: https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_MoralSentiments_p.pdf. Acesso em: 16 dez. 2023.

sentimentos das outras pessoas a partir dos nossos julgamentos dos nossos próprios comportamentos:

Não é o brando poder da humanidade, não é aquela fraca centelha de benevolência que a natureza acendeu no coração humano, que é capaz de neutralizar os impulsos mais fortes do amor-próprio. É um poder mais forte, um motivo mais forte, que se exerce em tais ocasiões. É a razão, o princípio, a consciência, o habitante do peito, o homem interior, o grande juiz e árbitro de nossa conduta. (tradução livre)

Como observado por Wayne Morrison¹⁴², a ideia de solidariedade em Adam Smith se baseia em regras, que são “generalizações provenientes de exemplos particulares nos quais a conduta despertou o sentido de adequação e mérito na humanidade”.

Trata-se, portanto, de uma relação de correspondência entre as regras gerais e os comportamentos, de modo que os atos injustos geram o sentimento de que deve haver punição, inclusive no que diz respeito à concorrência entre as pessoas nas atividades econômicas. Interessante notar que para Adam Smith são esses julgamentos morais, guiados pela empatia, os parâmetros decisórios da justiça, e não a racionalidade.

Para que tais regras sejam levadas para o campo jurídico, diz Morrison ao explicar o pensamento de Adam Smith, que elas “exigem o desenvolvimento de um rigoroso senso de justiça, pois haverá ocasiões em que sua utilidade não nos parecerá óbvia”¹⁴³.

Dessa forma, concordamos com a ênfase dada por Wayne Morrison aos vínculos sociais quando ele alega que em Teoria dos Sentimentos Morais, Adam Smith “oferece um mecanismo para se avaliar a justiça das transações”¹⁴⁴, que é aplicável ao sistema jurídico.

A questão da importância dos vínculos sociais para a produção de excedentes e para o atendimento das necessidades sociais vai ficar mais claro em “Riqueza das Nações”, obra na qual o direito aparece muito mais como mecanismo que condiciona o funcionamento da economia¹⁴⁵.

¹⁴² MORRISON, Wayne. **Filosofia do Direito: dos gregos ao pós-modernismo**. Tradução: Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 217.

¹⁴³ *Ibid.*, p. 218.

¹⁴⁴ *Ibid.*, p. 214.

¹⁴⁵ *Ibid.*, p. 215.

A conhecida alegoria da mão invisível do mercado é uma descrição de um fenômeno segundo o qual, ainda que motivado pela satisfação individual, as relações econômicas se processam por meio de interações socialmente compartilhadas, ou seja, o mercado, onde esses interesses são socialmente compartilhados (ainda que inicialmente motivados por interesses individuais) é capaz de gerar a prosperidade¹⁴⁶:

Portanto, assim como todo indivíduo se esforça o máximo que pode para empregar seu capital no apoio à indústria nacional e para direcionar essa indústria de modo que seus produtos tenham o maior valor possível, todo indivíduo necessariamente se esforça para tornar a receita anual da sociedade a maior possível. Geralmente, na verdade, ele não tem a intenção de promover o interesse público nem sabe o quanto o está promovendo. **Ao preferir o apoio à indústria doméstica ao apoio à indústria estrangeira, ele pretende apenas sua própria segurança; e ao direcionar essa indústria de forma que seus produtos possam ter o maior valor, ele pretende apenas seu próprio ganho, e ele é, nesse como em muitos outros casos, levado por uma mão invisível a promover um fim que não fazia parte de sua intenção. Tampouco é sempre pior para a sociedade o fato de não fazer parte dela. Ao buscar seus próprios interesses, ele frequentemente promove os da sociedade de forma mais eficaz do que quando realmente pretende promovê-los.** Nunca tomei conhecimento de coisas boas feitas por aqueles que fingiam negociar em nome do bem público. De fato, essa é uma pretensão que não é muito comum entre os comerciantes, e poucas palavras precisam ser empregadas para dissuadi-los disso. (tradução livre; grifo nosso)

Além dessa busca pelos próprios interesses, ele defende que a propriedade privada há que ser protegida, ainda que Adam Smith reconheça que isso ocorra mediante o estabelecimento da desigualdade social¹⁴⁷:

¹⁴⁶ No texto original: *As every individual, therefore, endeavours as much as he can both to employ his capital in the support of domestic industry, and so to direct that industry that its produce may be of the greatest value; every individual necessarily labours to render the annual revenue of the society as great as he can. He generally, indeed, neither intends to promote the public interest, nor knows how much he is promoting it. By preferring the support of domestic to that of foreign industry, he intends only his own security; and by directing that industry in such a manner as its produce may be of the greatest value, he intends only his own gain, and he is in this, as in many other cases, led by an invisible hand to promote an end which was no part of his intention. Nor is it always the worse for the society that it was no part of it. By pursuing his own interest he frequently promotes that of the society more effectually than when he really intends to promote it. I have never known much good done by those who affected to trade for the public good. It is an affectation, indeed, not very common among merchants, and very few words need be employed in dissuading them from it.* SMITH, Adam. **An Inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. Metalibri: São Paulo, 2007, p. 349. Disponível em: https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf. Acesso em: 16 dez. 2023.

¹⁴⁷ Do original: *Wherever there is great property there is great inequality. For one very rich man there must be at least five hundred poor, and the affluence of the few supposes the indigence of the many. The affluence of the rich excites the indignation of the poor, who are often both driven by want, and prompted by envy, to invade his possessions. It is only under the shelter of the civil magistrate that the owner of that valuable property, which is acquired by the labour of many years, or perhaps of many*

Onde quer que haja grande propriedade, há grande desigualdade. Para um homem muito rico, deve haver pelo menos quinhentos pobres, e a riqueza de poucos supõe a indigência de muitos. A riqueza dos ricos provoca a indignação dos pobres, que muitas vezes são levados pela necessidade e pela inveja a invadir suas posses. É somente sob o abrigo do magistrado civil que o proprietário dessa valiosa propriedade, adquirida pelo trabalho de muitos anos, ou talvez de muitas gerações sucessivas, pode dormir uma única noite em segurança. Ele está sempre cercado por inimigos desconhecidos, os quais, embora nunca tenha provocado, nunca poderá apaziguar, e de cuja injustiça só pode ser protegido pelo braço poderoso do magistrado civil, continuamente levantado para castigá-lo. A aquisição de propriedades valiosas e extensas, portanto, requer necessariamente o estabelecimento de um governo civil. Onde não há propriedade, ou pelo menos nenhuma que exceda o valor de dois ou três dias de trabalho, o governo civil não é tão necessário.

Partindo da ideia de liberdade e igualdade como valores a serem realizados, Adam Smith aponta alguns impedimentos indevidos para a plenitude da liberdade e igualdade (transacional), por isso, também é válido dedicar atenção à sua visão sobre o papel do Estado e do direito.

Um primeiro exemplo de opressão à liberdade e à igualdade, com efeitos deletérios sobre a economia, seria a vigência atual de leis cuja criação se deu em um contexto ou diante de circunstâncias que já não estão presentes, ou como dito nas palavras do autor: “As leis frequentemente continuam em vigor muito tempo depois que as circunstâncias que as originaram, e que poderiam torná-las razoáveis, não existem mais”¹⁴⁸.

Vale lembrar que Adam Smith escreveu no século XVIII e dentre os diversos exemplos dessa situação dados pelo autor estão leis editadas desde a Idade Média, ainda no período feudal. Cite-se um exemplo relacionado à cobrança de um tributo

successive generations, can sleep a single night in security. He is at all times surrounded by unknown enemies, whom, though he never provoked, he can never appease, and from whose injustice he can be protected only by the powerful arm of the civil magistrate continually held up to chastise it. The acquisition of valuable and extensive property, therefore, necessarily requires the establishment of civil government. Where there is no property, or at least none that exceeds the value of two or three days' labour, civil government is not so necessary. Op. cit., p. 550.

¹⁴⁸ Livrentemente traduzido do original: *Laws frequently continue in force long after the circumstances, which first gave occasion to them, and which could alone render them reasonable, are no more.* SMITH, Adam. **An Inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. Metalibri: São Paulo, 2007, p. 309. Disponível em: https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf. Acesso em: 16 dez. 2023.

real denominado *taille*¹⁴⁹, diagnosticado por Smith como um verdadeiro desencorajador da produção¹⁵⁰:

A *taille*, como ainda subsiste na França, pode servir como exemplo dessas antigos *tallages*. É um tributo sobre os supostos lucros do fazendeiro, estimado sobre o estoque que ele tem na fazenda. É de seu interesse, portanto, aparentar ter o mínimo possível e, conseqüentemente, empregar o mínimo possível em seu cultivo e nada em sua melhoria. Caso algum estoque se acumule nas mãos de um fazendeiro francês, a *taille* é quase igual à proibição de que ele seja empregado na terra. Além disso, supõe-se que esse tributo desonre quem quer que esteja sujeito a ele e o rebaixe não apenas à categoria de cavalheiro, mas também à de burguês, e quem quer que alugue as terras de outro fica sujeito a ele. Nenhum cavalheiro, nem mesmo qualquer burguês que tenha estoque, se submeterá a essa degradação. Esse tributo, portanto, não apenas impede que o estoque que se acumula na terra seja empregado em sua melhoria, mas também afasta outro estoque dela. Os antigos décimos e décimos quintos, tão comuns na Inglaterra em épocas passadas, parecem, na medida em que afetavam a terra, ter sido tributos da mesma natureza que a *taille*. Sob todos esses desestímulos, pouca melhoria poderia ser esperada dos ocupantes da terra.

À época em que a obra citada foi publicada, isto é, no final do século XVIII, não se poderia afirmar a existência de princípios limitadores ao poder de tributar, seja de

¹⁴⁹ Explicando o sistema de privilégios detido pela nobreza ao longo da história da francesa até a deflagração da Revolução Francesa, Alexis de Tocqueville demonstra como se dava a cobrança da *taille*, isto é, da talha: “Era o Conselho que, por uma decisão secreta, fixava a cada ano o montante da talha e de seus numerosos acessórios, como também sua repartição entre as províncias. Assim a talha aumentou de ano em ano sem que nenhum rumor tivesse advertido ninguém antecipadamente. Como a talha era um velho imposto, seu cálculo dependia outrora de agentes locais, todos mais ou menos independentes do governo, já que exerciam o poder por direito de nascimento ou de eleição ou em virtude de cargos comprados. Eram o *senhor, o coletor paroquial, os tesoureiros da França, os eleitos*. Estas autoridades ainda existiam no século XVIII, mas umas tinham parado de exercer a talha, outras só o faziam de maneira muito secundária e totalmente subordinada. Novamente o poder estava nas mãos do intendente e de seus agentes e, na realidade, só ele dividia a talha entre as paróquias, guiava e fiscalizava os cobradores, dava prorrogações ou quitações”. (grifos do autor). TOCQUEVILLE, Alexis de. **O antigo regime e a revolução**. Tradução de Yvonne Jean. 4ª ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997, p. 77.

¹⁵⁰ Livremente traduzido do original: *The taille, as it still subsists in France, may serve as an example of those ancient tallages. It is a tax upon the supposed profits of the farmer, which they estimate by the stock that he has upon the farm. It is his interest, therefore, to appear to have as little as possible, and consequently to employ as little as possible in its cultivation, and none in its improvement. Should any stock happen to accumulate in the hands of a French farmer, the taille is almost equal to a prohibition of its ever being employed upon the land. This tax, besides, is supposed to dishonour whoever is subject to it, and to degrade him below, not only the rank of a gentleman, but that of a burgher, and whoever rents the lands of another becomes subject to it. No gentleman, nor even any burgher who has stock, will submit to this degradation. This tax, therefore, not only hinders the stock which accumulates upon the land from being employed in its improvement, but drives away an other stock from it. The ancient tenths and fifteenths, so usual in England in former times, seem, so far as they affected the land, to have been taxes of the same nature with the taille. Under all these discouragements, little improvement could be expected from the occupiers of the land.* SMITH, Adam. **An Inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. Metalibri: São Paulo, 2007, p. 315. Disponível em: https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf. Acesso em: 16 dez. 2023.

forma politicamente institucionalizada ou ao menos teoricamente sistematizada enquanto institutos jurídicos, tal como aqueles estampados atualmente na Constituição brasileira de 1988 (arts. 145; 150, 151 e 152, entre outros), até porque esse tipo de proteção constitucionalmente positivada é um fenômeno decorrente do Constitucionalismo Moderno¹⁵¹, que tenderia a repelir a cobrança de um tributo com os efeitos notados por Adam Smith.

Apenas a título de contextualização histórica quanto ao estágio disciplinar em que se encontrava o Direito Tributário, mesmo no século XIX, posteriormente à publicação de “A Riqueza das Nações”, a relação jurídica-tributária somente começava a ser estudada, mas ainda assim no bojo do direito administrativo, fruto do então novo Direito Público Europeu, que passou a ganhar fôlego especialmente após a Revolução Francesa. O direito tributário, até então, começava a surgir como item do direito administrativo de matriz juspositivista, isto é, sem tanta preocupação com a teleologia das normas e sim com o formalismo, e mesmo quando começou a ganhar autonomia, foi no contexto do desenvolvimento do direito financeiro¹⁵².

De forma mais antecipada do que no direito, em meados do século XIX, era no campo da ciência das finanças públicas, área da Economia dedicada ao estudo da tributação e dos gastos do governo¹⁵³, que se começava a moderna compreensão do fenômeno tributário.

Como exemplo do pioneirismo da ciência das finanças em relação à sistematização da relação interdependente entre os tributos e o orçamento público, vale comentar a obra *A Treatise on the Principles and Practical Influence of Taxation and the Funding System*¹⁵⁴, de J. R. McCulloch, de 1845.

¹⁵¹ Nesse sentido, ver: ELMAUER, Douglas. Sociedade global e fragmentação constitucional: os novos desafios para o constitucionalismo moderno. **Direito. UnB - Revista de Direito da Universidade de Brasília**, [S. l.], v. 2, n. 2, p. 11–43, 2016. Disponível em: <https://periodicos.unb.br/index.php/revistadedireitounb/article/view/24485>. Acesso em: 30 mar. 2024.

¹⁵² Para um aprofundamento dessa contextualização histórica, recomenda-se fortemente a leitura do “Capítulo I – A Pré-História e o Início do Processo Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro”, in: TEODOROVICZ, Jeferson. **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

¹⁵³ ROSEN, Harvey S. e GAYER, Ted. **Finanças Públicas**. Traduzido por Rodrigo Dubal. 10ª ed. Porto Alegre: AMGH, 2015, p. 2.

¹⁵⁴ Livremente traduzida como “Tratado sobre os princípios e a influência prática dos tributos no sistema orçamentário”. MCCULLOCH, J. R. **A Treatise on the Principles and Practical Influence of Taxation and the Funding System**. Londres: 1845. Disponível em: <https://archive.org/details/treatiseonprinci00mccuoft/page/n5/mode/2up>. Acesso em: 07/03/2024.

Logo na capa, o autor usa como epígrafe a citação extraída do livro *Historiae*, do historiador romano Caius Cornelius Tacitus¹⁵⁵, integrante do discurso em defesa da tributação enquanto ônus necessário para garantia da paz, mais objetivamente, por meio de um tributo pago pelos gauleses no contexto da *Pax Romana*, em troca da proteção contra os germânicos: “*Neque quies gentius, sine armis; neque arma, sine stipendiis; neque stipendia sine tributis haberi queunt*”. Isto é (em livre tradução), “a tranquilidade das nações não pode ser garantida sem exércitos; exércitos não existem sem remuneração; a remuneração não pode existir sem os tributos”.

Não por acaso, J. R. McCulloch começa sua obra reconhecendo que a tributação existiu nas mais diferentes épocas e países, com o propósito de prover os meios para a organização da vida em sociedade, inclusive quanto aos aspectos da proteção e da segurança¹⁵⁶.

Trata-se de uma antecipação da ordem de quase dois milênios dos argumentos centrais da obra *The Cost of Rights* (“O Custo dos Direitos”)¹⁵⁷, no sentido de que, em maior ou menor medida, são os tributos que viabilizam a disponibilização de determinadas utilidades em proveito da coletividade. Mais do que isso, o tom hiperbólico do trecho da obra de Caius Cornelius Tacitus revela uma tentativa não apenas de impor o tributo por meio da força ou da lei, mas pelo **convencimento**.

¹⁵⁵ Pede-se venia para transcrição do parágrafo completo: *Regna bellaque per Gallias semper fuere donec in nostrum ius concederetis. nos, quamquam totiens lacessiti, iure victoriae id solum vobis addidimus, quo pacem tueremur; nam neque quies gentium sine armis neque arma sine stipendiis neque stipendia sine tributis haberi queunt: cetera in communi sita sunt. ipsi plerumque legionibus nostris praesidentis, ipsi has aliasque provincias regitis; nihil separatum clausumve. et laudatorum principum usus ex aequo quamvis procul agentibus: saevi proximis ingruunt. quo modo sterilitatem aut nimios imbris et cetera naturae mala, ita luxum vel avaritiam dominantium tolerate. vitia erunt, donec homines, sed neque haec continua et meliorum interventu pensantur: nisi forte Tutore et Classico regnantibus moderatius imperium speratis, aut minoribus quam nunc tributis parabuntur exercitus quibus Germani Britannie arceantur. nam pulsus, quod di prohibeant, Romanis quid aliud quam bella omnium inter se gentium existent? octingentorum annorum fortuna disciplinaque compages haec coaluit, quae convelli sine exitio convellentium non potest: sed vobis maximum discrimen, penes quos aurum et opes, praecipuae bellorum causae. proinde pacem et urbem, quam victi victoresque eodem iure obtinemus, amate colite: moneant vos utriusque fortunae documenta ne contumaciam cum pernicie quam obsequium cum securitate malitis.’ tali oratione graviora metuentis composuit erexitque. TACITUS, Caius Cornelius. *Historiae*. [S. I.] Lipsiae apud Weidmannos, 1831, p. 331. Disponível em: <https://books.google.st/books?id=9qE9AAAAcAAJ&printsec=frontcover&hl=pt-PT#v=snippet&q=neque%20quies&f=false>. Acesso em 07/03/2024.*

¹⁵⁶ MCCULLOCH, J. R. *A Treatise on the Principles and Practical Influence of Taxation and the Funding System*. Londres: 1845, p. 2. Disponível em: <https://archive.org/details/treatiseonprinci00mccuoft/page/n5/mode/2up>. Acesso em: 07/03/2024.

¹⁵⁷ HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. Nova Iorque: W. W. Norton & Company, 1999.

Assim, Adam Smith antecipa em alguma medida as questões valorativas em relação à tributação e suas consequências, que somente algum tempo depois viriam a ser objeto do direito tributário.

Outro foco de atenção de Adam Smith foram as instituições tais como guildas e corporações, que detinham poder sobre as regras de mercado, exercendo um papel regulatório de forma injusta ao criar o que atualmente pode ser chamado de barreiras de entrada. Nesse quesito, o autor recomendou abertamente a extinção de tais instituições como forma de garantir a liberdade de comércio¹⁵⁸:

Os soldados e marinheiros, de fato, quando dispensados do serviço do rei, têm liberdade para exercer qualquer profissão, em qualquer cidade ou lugar da Grã-Bretanha ou da Irlanda. Que a mesma liberdade natural de exercer qualquer tipo de indústria que lhes agrade seja restaurada a todos os súditos de Sua Majestade, da mesma forma que aos soldados e marinheiros; isto é, acabem com os privilégios exclusivos das corporações e revoguem o Estatuto da Aprendizagem, ambos verdadeiros atentados à liberdade natural, e acrescentem a isso a revogação da Lei de Assentamentos, de modo que um trabalhador pobre, quando demitido do emprego em um comércio ou em um lugar, possa procurá-lo em outro comércio ou em outro lugar sem medo de ser processado ou removido, e nem o público nem os indivíduos sofrerão muito mais com a dissolução ocasional de algumas classes específicas de fabricantes do que com a dos soldados.

Comparativamente ao que ocorre hoje no Brasil, de fato, de um modo geral o direito econômico tende a repelir restrições à livre iniciativa e a livre concorrência, elevadas à categoria de princípios gerais da atividade econômica no bojo do art. 170 da Constituição Federal de 1988, que ficariam tolhidas sob um sistema de guildas. Na mesma ordem de ideias, na obra citada, A Riqueza das Nações, Adam Smith rejeita o monopólio, já que este sacrifica a livre concorrência¹⁵⁹.

¹⁵⁸ Livrentemente traduzido do original: *Soldiers and seamen, indeed, when discharged from the king's service, are at liberty to exercise any trade, within any town or place of Great Britain or Ireland. Let the same natural liberty of exercising what species of industry they please, be restored to all his Majesty's subjects, in the same manner as to soldiers and seamen; that is, break down the exclusive privileges of corporations, and repeal the Statute of Apprenticeship, both which are real encroachments upon natural liberty, and add to these the repeal of the Law of Settlements, so that a poor workman, when thrown out of employment either in one trade or in one place, may seek for it in another trade or in another place without the fear either of a prosecution or of a removal, and neither the public nor the individuals will suffer much more from the occasional disbanding some particular classes of manufacturers than from that of soldiers.* SMITH, Adam. **An Inquiry into the nature and causes of the wealth of nations.** Metalibri: São Paulo, 2007, p. 370. Disponível em: https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf. Acesso em: 16 dez. 2023.

¹⁵⁹ SMITH, Adam. **An Inquiry into the nature and causes of the wealth of nations.** Metalibri: São Paulo, 2007, p. 120. Disponível em: https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf. Acesso em: 16 dez. 2023.

Portanto, o comportamento dos agentes e a forma como o direito incentiva ou desincentiva esses comportamentos já estava presente na Ciência Econômica há bastante tempo e mesmo que não se pudesse falar na existência de um campo de estudo de Direito e Economia, vê-se que as possibilidades para análise já eram férteis.

Outro autor do século XVIII frequentemente associado às primeiras correlações entre direito e economia é o também inglês Jeremy Bentham, que integra a corrente do utilitarismo e que futuramente viria a ter grande influência sobre o pensamento de autores fundantes da Análise Econômica do Direito, como Guido Calabresi e Gary Becker, mais adiante estudados¹⁶⁰, sobretudo quando se considera a vertente normativa da Análise Econômica do Direito e sua intenção de direcionar o próprio modo de ser do sistema jurídico.

Jeremy Bentham estabelece as bases do princípio da utilidade, partindo da ideia de que a aprovação ou reprovação do comportamento humano deveria se dar conforme aumente ou diminua a felicidade (isto é, conforme gerem prazer ou dor) da parte cujo interesse está em questão, isto é, conforme se promova ou se deixe de promover a felicidade.

Levando essa ideia para a arena pública, no utilitarismo de Bentham o mesmo princípio se aplicaria ao direito e ao governo, uma vez que as leis moldem o comportamento com base no referido princípio da utilidade. Nas palavras do próprio Bentham¹⁶¹:

Por princípio da utilidade entende-se aquele princípio que aprova ou desaprova qualquer ação, seja ela qual for, de acordo com a tendência que parece ter para aumentar ou diminuir a felicidade da parte cujo interesse está em questão: ou, o que dá no mesmo em outros aspectos. palavras, para promover ou se opor a essa felicidade. Digo de qualquer ação e, portanto, não apenas de toda ação de um indivíduo privado, mas de toda medida de governo.

¹⁶⁰ A extensão e a natureza da influência do pensamento de Jeremy Bentham em Guido Calabresi e Gary Becker são mais profundamente analisados em: HYLTON, Keith N. Calabresi and the Intellectual History of Law and Economics. **Maryland Law Review**, Maryland, vol 64, nº 1, p. 85 – 107, 2005. Disponível em: <https://digitalcommons.law.umaryland.edu/mlr/vol64/iss1/7/>. Acesso em: 03 jan. 2023.

¹⁶¹ Tradução livremente feita a partir do original: *By the principle of utility is meant that principle which approves or disapproves of every action whatsoever, according to the tendency it appears to have to augment or diminish the happiness of the party whose interest is in question: or, what is the same thing in other words, to promote or to oppose that happiness. I say of every action whatsoever, and therefore not only of every action of a private individual, but of every measure of government.* BENTHAM, Jeremy. **An Introduction to the principles of morals and legislation**. Londres: T. Payne, 1780, p. 8. Disponível em: <https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k93974k/f2.image.r=.langEN#>. Acesso em: 26 jan. 2024.

Para ele, uma forma de enxergar o direito era a visão segundo a qual inexistia um rol de direitos fundamentais *a priori*. Nesse ponto, Bentham pode ser visto como um positivista, no sentido de reconhecer que o direito é o direito posto, isto é, o direito positivado pelo Estado, ao contrário da ideia de um direito natural. De todo modo, o objetivo do direito deveria ser a promoção do princípio da utilidade como forma de promoção da felicidade.

As contribuições desses dois autores acima abordados, Adam Smith e Jeremy Bentham, ambos no contexto do século XVIII, sem dúvidas, foram importantes no seu devido momento, dado o estágio de desenvolvimento da própria ciência econômica, bem como da formação e conformação jurídica do Estado Liberal Moderno, mas isso não significa que eles sejam os fundadores intelectuais do campo do Direito e Economia.

Obviamente, seja pelo desencadeamento de outros fatos históricos e desdobramentos advindos das ciências, foi no século XX que as implicações do Direito e da Economia ganharam maior atenção, mas isso também não significa que durante esse lapso temporal tenha ocorrido um vazio teórico.

Por exemplo, no final do século XIX e ainda na primeira metade do século XX, alguns autores como Oliver Wendell Holmes Jr.¹⁶², Aaron Director¹⁶³, Ward S. Bowman Jr.¹⁶⁴ e John R. Commons¹⁶⁵ deram suas contribuições iniciais à Análise

¹⁶² Um dos elementos do pensamento de Oliver Wendell Holmes Jr. que o tornam conhecido como um antecessor da Análise Econômica do Direito é a ênfase que ele dá para a ideia de previsibilidade, que as pessoas esperam do direito. HOLMES Jr., Oliver Wendell. *The Path of the Law*. **Harvard Law Review**, [S. l.], v. 10, n. 8, p. 457, 25 mar. 1897. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/1322028?seq=1>. Acesso em: 27 jan. 2024.

¹⁶³ Aaron Director é frequentemente lembrado por sua contribuição ao direito antitruste e foi o primeiro editor *Journal of Law and Economics*, da Universidade de Chicago, em 1958. VELJANOVSKI, Cento. **A economia do direito e da lei: uma introdução**. Tradução de Francisco J. Beralli. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1994.

¹⁶⁴ Tendo sido professor e pesquisador na Faculdade de Direito da Universidade de Chicago, Ward S. Bowman Jr. é lembrado pela sua contribuição à Análise Econômica do Direito ao destacar a importância da ciência econômica para os operadores do direito, sobretudo no campo das patentes e do direito antitruste. BORK, Robert H.; WINTER Jr., Ralph K. Ward S. Bowman Jr. **The Yale Law Journal**, [S. l.], v. 87, n. 2, p. 235-238, dez. 1977. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/795649>. Acesso em: 28 jan. 2024.

¹⁶⁵ John R. Commons é representante do chamado movimento institucionalista, visto com muitas restrições na medida em que buscava uma espécie de transposição prática de conceitos da ciência econômica às decisões judiciais e que depois viria a ser superado pelo neoinstitucionalismo de autores como Douglass North, com a ênfase nos custos de transação. COMMONS, John R. *Institutional Economics*. **The American Economic Review**, [S. l.], v. 26, n. 1, p. 237-249, mar. 1936. *Papers and Proceedings of the Forty-eighth Annual Meeting of the American Economic Association*. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/1807784>. Acesso em: 28 jan. 2024. Ver também: VELJANOVSKI, Cento. **A economia do direito e da lei: uma introdução**. Tradução de Francisco J. Beralli. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1994.

Econômica do Direito, mas assim como ocorre até os dias atuais, já àquela época, a possibilidade de um diálogo entre a ciência econômica e o Direito não era bem recebida por parte dos juristas, pois, conforme explicado por Rachel Sztajn¹⁶⁶:

Eles se baseiam nas diferenças metodológicas entre os dois ramos do conhecimento, que lhes pareciam insuperáveis. Essas diferenças são mais nítidas nos países de Direito filiado à família romano-germânico-canônica, em que predominam a dogmática, a discussão e a classificação das fontes do Direito, expostas de maneira sistemática para desenhar um conjunto coerente, que não segue a metodologia adotada pelos economistas baseada na análise de esquemas empíricos.

Talvez essas diferenças metodológicas expliquem o porquê de muitos dos textos seminais da Análise Econômica do Direito serem oriundos de países da *common law*.

Um desses textos é o artigo de Ronald H. Coase, “O problema do custo social”¹⁶⁷, originalmente publicado em 1960, cuja abordagem se ocupa da alocação dos custos sociais (isto é, das externalidades) decorrentes dos direitos de exploração dos fatores de produção.

No Brasil, o Teorema de Coase foi aplicado à tributação como custo de transação por Paulo Caliendo¹⁶⁸, em dois sentidos. Em sentido restrito, na medida em que a carga tributária influencia os preços e a alocação dos recursos oriundos das transações econômicas. Por outro lado, o sistema tributário pode gerar custos de transação em sentido amplo, pois há uma série de variáveis inerentes aos sistemas tributários ineficientes, tais como a insegurança jurídica, a burocracia exacerbada pelo excesso de obrigações acessórias, as penalidades etc.

Neste mesmo sentido, Cristiano Carvalho destaca que o Teorema de Coase contribui para a compreensão dos elevados custos de transação gerados pelo

¹⁶⁶ SZTAJN, Rachel. Law and Economics. In: ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel (organizadores). **Direito & Economia: Análise Econômica do Direito e das Organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 75.

¹⁶⁷ COASE, Ronald H. **A firma, o mercado e o direito**. Trad. Heloísa Gonçalves Barbosa. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2017, p. 96 - 155.

¹⁶⁸ CALIENDO, Paulo. Direitos Fundamentais, Direito Tributário e análise econômica do Direito. **Revista Brasileira de Direitos Fundamentais & Justiça**, v. 3, n. 7, p. 203-222, 30 jun. 2009. Disponível em: <http://dfj.emnuvens.com.br/dfj/article/view/486>. Acesso em: 07 mai. 2021.

Sistema Tributário Nacional e indica que para a diminuição de tais custos seria necessária uma “simplificação radical da estrutura do sistema”¹⁶⁹.

Outro autor indispensável para se traçar um panorama da Análise Econômica do Direito e os antecedentes que levaram à elaboração de sua vertente comportamental foi Guido Calabresi.

Embora Guido Calabresi se utilize da premissa de que as pessoas são racionais, concordamos com Keith N. Hylton¹⁷⁰ quando ele destaca que Calabresi também reconhece algumas limitações à essa racionalidade¹⁷¹, a saber: as pessoas podem não ter informações suficientes para tomar a melhor decisão (assimetria de informações); mesmo que não haja assimetria de informações, as pessoas podem ter um viés de otimismo (o que antecipa a ideia de vieses e heurísticas); as pessoas podem ser “à prova de julgamentos”; por fim, as pessoas são propensas a maximizar ganhos no curto prazo em detrimento de custos no longo prazo. Portanto, a racionalidade humana em Calabresi pode é concebida de forma mais branda (racionalidade “fraca”)¹⁷².

A Análise Econômica do Direito positiva se ocupa da explicação das instituições e convenções tal como são, enquanto a Análise Econômica do Direito normativa tem a pretensão de indicar como elas deveriam ser. Portanto, considerando que Guido Calabresi propõe uma alteração no sistema de responsabilidade civil, suas ideias se situam no campo da Análise Econômica do Direito normativa, com consideráveis contribuições para o posterior desenvolvimento e compreensão da Análise Comportamental do Direito e da Economia.

Em contrapartida ao tipo de racionalidade ilustrada a partir de Guido Calabresi, outro autor influenciado por Jeremy Bentham foi o economista Gary S. Becker. Este autor é frequentemente apontado como um dos fundadores da Análise Econômica do

¹⁶⁹ CARVALHO, Cristiano. Direito Tributário e Análise Econômica: uma introdução atualizada. In: YEUNG, Luciana. **Análise econômica do direito: temas contemporâneos**. São Paulo: Actual, 2020, p. 133 – 136.

¹⁷⁰ HYLTON, Keith N. Calabresi and the Intellectual History of Law and Economics. **Maryland Law Review**, Maryland, vol 64, nº 1, p. 99, 2005. Disponível em: <https://digitalcommons.law.umaryland.edu/mlr/vol64/iss1/7/>. Acesso em: 03 jan. 2023.

¹⁷¹ CALABRESI, Guido. Some Thoughts on Risk Distribution and the Law of Torts. **The Yale Law Journal**, [S. l.], v. 70, n. 4, p. 499 - 553, mar. 1961. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/794261>. Acesso em: 25 mar. 2024.

¹⁷² HYLTON, Keith N. Calabresi and the Intellectual History of Law and Economics. **Maryland Law Review**, Maryland, vol 64, nº 1, p. 100, 2005. Disponível em: <https://digitalcommons.law.umaryland.edu/mlr/vol64/iss1/7/>. Acesso em: 03 jan. 2023.

Direito, notadamente em razão da influência de suas obras para a compreensão sobre a aplicabilidade da Análise Econômica do Direito em diversas áreas¹⁷³.

De forma resumida, com o artigo *Crime and Punishment: an Economic Approach*¹⁷⁴ publicado em 1968, e produções posteriores¹⁷⁵, considera-se que Gary S. Becker expandiu o campo de análise da economia, inclusive contribuindo para um olhar mais acurado sobre as políticas públicas.

A concepção de Gary S. Becker sobre a racionalidade é então classificada como “forte”, por Keith N. Hylton¹⁷⁶, haja vista que seu sistema sancionador partia da premissa de que criminosos são agentes racionais e calculam o custo-benefício de se praticar uma conduta delitiva.

Nessa linha, Gary S. Becker¹⁷⁷ propõe que o direito penal deveria mudar o objetivo das sanções para internalizar no agente o “custo” de seu ilícito, o que o faz inclusive por meio de modelos matemáticos. Isso porque, o comportamento racional concebido por este autor significa que o agente é um maximizador de ganhos, ou maximizador de bem-estar.

Seguindo essa linha e de forma um tanto quanto controversa, a Análise Econômica do Direito ganhou maior repercussão na Universidade de Chicago pelas

¹⁷³ Nesse sentido, confira-se a seguinte tese de doutorado: YEUNG, Luciana. **Além Dos “Achismos”, Do Senso Comum E Das Evidências Anedóticas**: uma análise econômica do judiciário brasileiro. 2010. 1 f. Tese (Doutorado) - Curso de Economia, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2010. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/8313>. Acesso em: 01 abr. 2024.

¹⁷⁴ BECKER, Gary S. *Crime and Punishment: an economic approach*. **Journal Of Political Economy**, Chicago, v. 76, n. 2, p. 169-217, abr. 1968. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/1830482>. Acesso em: 01 abr. 2024.

¹⁷⁵ Confira-se também o seguinte livro: BECKER, Gary S. **The economic approach to human behavior**. Chicago: University of Chicago, 1978.

¹⁷⁶ HYLTON, Keith N. *Op. cit.*, p. 99.

¹⁷⁷ Confira-se a seguinte passagem, livremente traduzida: “As variáveis de decisão pública são os seus gastos com a polícia, tribunais, etc., que ajudam a determinar a probabilidade (p) de que um crime seja descoberto e o infrator seja preso e condenado, o tamanho da punição para os condenados (f), e a forma da punição: prisão, liberdade condicional, multa, etc. Os valores ótimos destas variáveis podem ser escolhidos, sujeitos, entre outras coisas, às restrições impostas por três relações comportamentais. Um mostra os danos causados por um determinado número de ações ilegais, chamadas de ofensas (O), outro o custo para atingir um determinado p , e o terceiro o efeito das mudanças em p e f em O . Confira-se a transcrição do original: “*The public's decision variables are its expenditures on police, courts, etc., which help determine the probability (p) that an offense is discovered and the offender apprehended and convicted, the size of the punishment for those convicted (f), and the form of the punishment: imprisonment, probation, fine, etc. Optimal values of these variables can be chosen subject to, among other things, the constraints imposed by three behavioral relations. One shows the damages caused by a given number of illegal actions, called offenses (O), another the cost of achieving a given p , and the third the effect of changes in p and f on O ”.* BECKER, Gary S. *Crime and Punishment: an economic approach*. **Journal Of Political Economy**, Chicago, v. 76, n. 2, p. 207, abr. 1968. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/1830482>. Acesso em: 01 abr. 2024.

mãos de Richard Posner, cuja obra *Economic Analysis of Law*¹⁷⁸, originalmente publicada em 1973, é uma das mais emblemáticas quanto a essa particular visão do Direito e da Economia.

A visão de Richard A. Posner sobre o que vem a ser o objeto da ciência econômica, mais do que as métricas macroeconômicas, são as escolhas **racionalmente** feitas pelas pessoas e assim expressadas por meio de comportamentos maximizadores do seu bem-estar. Tais premissas ficam bem evidentes logo no início da referida obra¹⁷⁹:

A tarefa da economia, assim definida, é explorar as implicações da suposição de que o homem é um maximizador racional de seus fins na vida, suas satisfações - o que chamaremos de "interesse próprio". A maximização racional não deve ser confundida com o cálculo consciente. A economia não é uma teoria sobre a consciência.

A imprecisa racionalidade “posneriana”, assim, seriam os melhores meios para os objetivos de quem escolhe (“*choosing the best means to the chooser's ends*”)¹⁸⁰, ainda que a avaliação do que seja “melhor” não se dê de forma consciente.

A controvérsia surge justamente a partir dos resultados obtidos com a aplicação de determinada metodologia econômica ao direito, que podem ser resumidos na defesa da racionalidade dos agentes, os quais alteram seu comportamento quando há oportunidades de adotarem um comportamento maximizador do bem-estar.

Richard A. Posner¹⁸¹ então atribui a esse padrão de comportamento alguns princípios econômicos que seriam a projeção dessas escolhas racionais, quais sejam: (i) a “lei” da oferta e da demanda, pela qual um aumento no preço de uma mercadoria pode causar uma diminuição na demanda por esta mercadoria caso o preço das demais permaneça inalterado; (ii) os agentes tentam maximizar a utilidade; e (iii) os recursos tendem a serem empregados aonde forem mais valiosos para o mercado.

¹⁷⁸ POSNER, Richard. **Economic Analysis of Law**. 3ª ed. Nova York: Wolters Kluwer Law & Business, 1986.

¹⁷⁹ Livre tradução do original: *The task of economics, so defined, is to explore the implications of assuming that man is a rational maximizer of his ends in life, his satisfactions — what we shall call his “self-interest.” Rational maximization should not be confused with conscious calculation. Economics is not a theory about consciousness. Ibid*, p. 3.

¹⁸⁰ POSNER, Richard A. Rational Choice, Behavioral Economics, and the Law. **Stanford Law Review**, [S. l.], v. 50, n. 1151, p. 1551, maio, 1998. Disponível em: https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=&httpsredir=1&article=2879&context=journal_articles. Acesso em: 13 abr. 2024.

¹⁸¹ POSNER, Richard. **Economic Analysis of Law**. 3ª ed. Nova York: Wolters Kluwer Law & Business, 1986, p. 4-9.

Resumindo o que destacam Ejan Mackaay e Stéphane Rousseau¹⁸², muitos dos que criticam o pensamento de Richard A. Posner consideram que “o modelo posneriano é simplista” na medida em que observam que aquele autor não explicita sua metodologia e ainda assim espera que o leitor a entenda por meio das instituições.

De forma não menos controvertida, na obra “A economia da justiça”, Richard A. Posner¹⁸³ propõe que a economia seja aplicada de forma ampla como a régua decisória, isto é, como ferramenta analítica, partindo da premissa de que as pessoas agem racionalmente, maximizando o seu próprio bem-estar em diversas áreas da vida, não apenas nas trocas econômicas.

Diz-se que se trata de uma obra controvertida, na medida em que o autor buscou justificar a concretização de determinados princípios típicos de uma determinada visão da economia, notadamente a “eficiência econômica”, por meio da instrumentalização do direito. Nesse sentido, faz-se pertinente reproduzir a afirmação de Mariana Pargendler e Bruno Meyerhof Salama, segundo a qual “não há, nem jamais poderia haver, razão científica para justificar a eficiência como um ideal superior aos demais”¹⁸⁴.

De um modo geral, esses autores (de Coase a Becker) partem de determinadas premissas que não são representativas de toda a teoria econômica, como as escolhas racionais e eficiência, assim como também não são os únicos representantes da Análise Econômica do Direito. Na verdade, eles são filiados à Escola de Chicago, que embora tenha dado enorme contribuição ao campo e até mesmo o tenha protagonizado por bastante tempo, está longe de ser o único ponto de contato entre essas Ciências Sociais.

Assim, a formulação, o desenvolvimento e a avaliação de políticas públicas representam, por si só, um universo passível de análise à luz do Direito e da Economia, sendo reconhecível que se trata de uma tarefa interdisciplinar, ou melhor, multidisciplinar.

¹⁸² MACKAAY, Ejan e ROUSSEAU, Stéphane. **Análise Econômica do Direito**. Trad. Rachel Sztajn. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 12.

¹⁸³ POSNER, Richard. A economia da justiça. Trad. Aníbal Mari. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010.

¹⁸⁴ PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno Meyerhof. Direito e Consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 262, p. 95–144, 2013. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/8901>. Acesso em: 6 abr. 2024.

A constatação da multidisciplinariedade impõe alguns cuidados, de acordo com Bucci¹⁸⁵:

Para o estudioso do direito, inserir-se conscientemente num campo multidisciplinar implica: i) reconhecer que as políticas públicas, embora sejam compostas de atos e elementos jurídicos, não se resumem a eles; ii) estar atento aos problemas de comunicação que decorrem do hermetismo da linguagem e da visão jurídicas; iii) abrir-se para compreender a racionalidade das áreas afins que influi sobre os fenômenos jurídicos, respeitando essa racionalidade, sem pretender extrair seletivamente dela informações fragmentadas apenas em reforço às práticas argumentativas do direito; iv) situar-se em relação ao que vem sendo trabalhado nas áreas afins sobre o assunto. Sobre esse último ponto, não é necessário ser especialista em ciência política ou no campo de públicas, mas é importante ter alguma noção da visão mais corrente sobre o tema, que não é a do direito.

Vale esclarecer que o campo metodológico denominado “Análise Econômica do Direito” também é chamado simplesmente de “Direito e Economia”, a depender do autor. A primeira é mais difundida, mas geralmente empregada nas críticas dirigidas à área, segundo as quais o Direito estaria se subordinando à Ciência Econômica. A segunda já indica uma relação de maior horizontalidade entre as áreas, embora, em ambas, os juristas e não os economistas é que têm sido protagonistas no desenvolvimento do campo.

Durante muitos anos, o Direito buscou se afastar dos demais saberes, com exceção da filosofia, uma vez que essa costuma dar estofamento aos valores buscados pelo direito, tais como a justiça e a equidade. Tal observação, feita por Ivo Gico Jr.¹⁸⁶ explica também o porquê de os juristas, de um modo geral, terem uma deficiência em termos de conhecimentos úteis e necessários para lidar com a realidade. *In verbis*:

A consequência desse afastamento é que, mesmo após a grande evolução que as ciências naturais e sociais gozaram durante o século XX, os juristas ainda não possuem qualquer instrumental analítico robusto para descrever a realidade sobre a qual exercem juízos de valor ou para prever as prováveis consequências de decisões jurídico-políticas que são seu objeto de análise tradicional. Em síntese, **o direito não possui uma teoria sobre o comportamento humano**. É exatamente nesse sentido que a Análise Econômica do Direito – AED

¹⁸⁵ BUCCI, Maria Paula Dallari. Um Programa para o Ensino de Direito e Políticas Públicas. **Revista do Direito**, n. 69, p. 13, 13 abr. 2023.

¹⁸⁶ GICO JR., Ivo. Introdução ao Direito e Economia. *In*: CATEB, A. B. *et al.* **Direito e economia no Brasil: estudos sobre a análise econômica do direito**. 4. ed. Indaiatuba: Foco, 2021. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/188674/epub/0?code=3ZYQJanrckXdfmDvsz7CvMUWeLVS835eXhXPPID8+rnXT+II0/hY/0M9tLVh4Qh4vaQ+M4utrUrzkFHcqApU9A==>. Acesso em: 04 jan. 2024.

é mais útil ao direito, na medida em que oferece um instrumental teórico maduro que auxilia a compreensão dos fatos sociais e, principalmente, como os agentes sociais responderão a potenciais alterações em suas estruturas de incentivos. Assim como a ciência supera o senso comum, **essa compreensão superior à intuição permite um exercício informado de diagnóstico e prognose que, por sua vez, é fundamental para qualquer exercício valorativo que leve em consideração as consequências individuais e coletivas de determinada decisão ou política pública.** (grifo nosso)

Essa busca se refletiu desde a educação jurídica, o que pode ser aferido pelo currículo dos cursos de Direito mais tradicionalistas, até a prática jurídica-forense.

Na realização dos valores constitucionais para efetivação dos ideais de uma sociedade livre, justa e solidária, há espaço para a contribuição da Análise Econômica do Direito, já que esse campo oferece mais um prisma analítico (certamente não o único com essa característica) complementar à dogmática tradicional, sobretudo quando se pensa nos comportamentos humanos e nas suas consequências.

Atenção deve ser dada ao fato de que a Análise Econômica do Direito não costuma valorar o que é uma sociedade livre, justa e solidária, pois essa valoração não é seu papel, mas uma vez que se estabeleçam as premissas que permitam identificar a efetivação desses valores, aí sim a Análise Econômica do Direito pode contribuir. Por exemplo, mesmo o valor da eficiência pode ser identificado com o valor da justiça, sobretudo se levado em consideração o fator da escassez, elemento tão frequentemente quando falamos de recursos públicos¹⁸⁷:

(...) Uma vez escolhida uma política pública, seja ela qual for, não existe justificativa moral ou ética para que sua implementação seja realizada de forma a gerar desperdícios. Em um mundo onde os recursos são escassos e as necessidades humanas potencialmente ilimitadas, não existe nada mais injusto do que o desperdício. Nesse sentido, a AED pode contribuir para (a) a identificação do que é injusto – toda regra que gera desperdício (é ineficiente) é injusta, e (b) é impossível qualquer exercício de ponderação se quem o estiver realizando não souber o que está efetivamente em cada lado da balança, isto é, sem a compreensão das consequências reais dessa ou daquela regra.

Esse é um ponto importante, pois ao contrário do que pode ser imaginado pelo senso comum, a Economia não se ocupa somente de questões afeitas às métricas

¹⁸⁷ GICO JR., Ivo. Introdução ao Direito e Economia. *In*: CATEB, A. B. *et al.* **Direito e economia no Brasil: estudos sobre a análise econômica do direito**. 4. ed. Indaiatuba: Foco, 2021. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/188674/epub/0?code=3ZYQJanrckXdfmDvsz7CvMUWeLVS835eXhXPPID8+rnXT+I10/hY/0M9tLVh4Qh4vaQ+M4utrUrzKFHcqApU9A==>. Acesso em: 04 jan. 2024.

econômicas, tais como a inflação, o índice de desemprego e as taxas de juros. Embora essas questões sejam também objeto de estudo pela Economia, há muitas outras, como aquelas relativas à compreensão dos comportamentos dos agentes econômicos e da influência do direito sobre tais comportamentos.

Para que se faça uma aproximação da Análise Econômica do Direito, não se pode esperar que seja um grupo monolítico de autores e com uma única abordagem, não é disso que se trata.

Nesse contexto, Paulo Caliendo¹⁸⁸ explica que há ao menos duas escolas de pensamento, sendo uma com a abordagem descritiva da função do Direito (ser) e a outra com abordagem normativa (dever-ser).

Melhor dizendo, a perspectiva positiva oferece um prisma descritivo, enquanto a perspectiva normativa se presta a apresentar maneiras de se atingir um determinado objetivo, mas não para definir qual é esse objetivo. Quanto à perspectiva normativa, Paulo Caliendo¹⁸⁹ adverte que a possibilidade de que a Análise Econômica do Direito possa fazer juízos de valor quanto ao dever-ser do direito é viável, na medida em que mesmo uma abordagem descritiva também contempla juízos de valor.

Que não haja a expectativa ingênua de que se trata de uma tábua de salvação, que tudo explica (abordagem descritiva) e a tudo resolve (abordagem normativa). Nem sequer os autores aqui citados tiveram tal pretensão.

Nada impede que também se admita que o campo do Direito e Economia também tem suas limitações, bem como o direito de se atualizar e até mesmo o direito à falibilidade, como tanto já ocorreu e ocorre com outros campos, e assim amadurecer e avançar como abordagem jurídica.

Aliás, por tudo que se expôs até aqui, fica claro que a Análise Econômica do Direito não é uma teoria. Concordamos com Paulo Caliendo¹⁹⁰ quando este diz que se trata de uma abordagem analítica advinda de diferentes autores e escolas. É justamente partindo dessa premissa que passaremos a explorar a natureza da Análise Comportamental do Direito e da Economia.

¹⁸⁸ CALIENDO, Paulo. Direitos Fundamentais, Direito Tributário e análise econômica do Direito. **Revista Brasileira de Direitos Fundamentais & Justiça**, v. 3, n. 7, p. 206, 30 jun. 2009. Disponível em: <http://dfj.emnuvens.com.br/dfj/article/view/486>. Acesso em: 07 mai. 2021.

¹⁸⁹ *Ibid*, p. 206.

¹⁹⁰ *Ibid*, p. 206.

2.2 Epistemologia da Análise Comportamental do Direito e da Economia

Assim, como veremos a seguir, a agenda contemporânea de pesquisa em Análise **Comportamental** do Direito e da Economia, em abordagem normativa, oferece diversos caminhos, ou escolhas, a serem seguidos a depender dos objetivos e das perguntas a serem investigadas.

Conquanto o “Direito e Políticas Públicas” (DPP) já seja considerado enquanto abordagem de pesquisa bastante difundido, há claras intersecções entre essas propostas teóricas, com capacidade de servirem como unidade analítica para se medir os custos e benefícios de determinadas políticas públicas fiscais, isto é, políticas públicas que envolvem a tributação e o orçamento público.

Um exemplo é a Teoria da Escolha Pública, que costuma ser vinculada à corrente descritiva da Análise Econômica do Direito, que conforme explica Paulo Caliendo¹⁹¹ aplica “conceitos e métodos não-jurídicos no sentido de entender a função do Direito e das instituições jurídicas”.

Entretanto, enquanto as demais correntes da Análise Econômica do Direito (especialmente a Escola de Chicago) tiveram como foco principal o mercado, este geralmente entendido como as trocas entre agentes privados, os autores associados à Teoria da Escolha Pública têm como objeto de estudo o funcionamento do Estado, ou como preferem Ejan Mackaay e Stéphane Rousseau, o “mercado político”¹⁹².

No artigo seminal *Public Choice: The Origins and Development of a Research Program*, James M. Buchanan¹⁹³ oferece um panorama geral da Teoria da Escolha Pública, que será útil para conhecermos a visão do próprio autor a respeito de como a referida teoria se estruturou e quais são as suas ambições.

Conforme explicado por James M. Buchanan, a *Public Choice* é um programa de pesquisa, portanto, não se trata de uma disciplina. Tal programa teve origem em meados do século XX e partiu da percepção de Buchanan de que, no Pós-Guerra,

¹⁹¹ CALIENDO, Paulo. Direitos Fundamentais, Direito Tributário e análise econômica do Direito. **Revista Brasileira de Direitos Fundamentais & Justiça**, v. 3, n. 7, p. 206, 30 jun. 2009. Disponível em: <http://dfj.emnuvens.com.br/dfj/article/view/486>. Acesso em: 07 mai. 2021.

¹⁹² MACKAAY, Ejan e ROUSSEAU, Stéphane. **Análise Econômica do Direito**. Trad. Rachel Sztajn. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 15.

¹⁹³ BUCHANAN, James M. **Public Choice: the origins and development of a research program**. Center For Study of Public Choice: George Mason University, Fairfax, v. 1, n. 1, p. 1-16, jan. 2003. Disponível em: <https://s3.us-east-1.amazonaws.com/publicchoicesociety.org-assets/content/general/PublicChoiceBooklet.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2021.

nem os economistas e nem mesmo a Ciência Política dava a devida atenção à necessidade de criação de modelos capazes de explicar as instituições políticas.

A partir de tal percepção, segundo o próprio James M. Buchanan¹⁹⁴, a *Public Choice* tem três pressupostos básicos: a) autonomia metodológica (*methodological individualismo*); b) escolha racional (*rational choice*) e c) política como troca (*politics-as-exchange*).

Seguindo tais pressupostos, nas democracias, as eleições permitem ilustrar a dificuldade em conciliar interesses não coincidentes já que a ideia de que o que importa é satisfazer a maioria, não pode ser tomada como tradução do que seja a democracia. Daí a importância do modelo do voto médio.

Buchanan é crítico em relação aos modelos anteriores de Duncan Black e Kenneth Arrow, posicionando-se não a favor de um modelo de que atenda ao “voto médio” (*median voter models*), mas um modelo em que o voto da maioria (e as escolhas públicas daí decorrentes) não seja injusto, ineficiente e negativamente discriminatório em relação à minoria. Vejam-se as palavras do autor, aqui livremente traduzidas¹⁹⁵:

Analisada sob a perspectiva de um economista, que garantia a regra da maioria poderia oferecer contra ações coletivas que fossem ineficientes no sentido padrão de Pareto? Claramente, a característica natural da votação majoritária é a separação dos interesses dos membros da maioria em relação aos da minoria. Em qualquer sequência de votação única, algumas pessoas na política inclusiva devem perder e outras devem ganhar. Como a escolha coletiva pode se tornar mais eficiente? E mais justa?

Já em relação ao economista sueco Knut Wicksell, Buchanan o considera o mais importante dos precursores da *Public Choice*¹⁹⁶, uma vez que, já no final do século XIX, Wicksell foi capaz de apontar o perigo de a maioria causar danos à minoria por meio da imposição de políticas. Assim, a manutenção da estabilidade dependeria

¹⁹⁴ BUCHANAN, James M. **Public Choice: the origins and development of a research program**. Center For Study of Public Choice: George Mason University, Fairfax, v. 1, n. 1, p. 1-16, jan. 2003. Disponível em: <https://s3.us-east-1.amazonaws.com/publicchoicesociety.org-assets/content/general/PublicChoiceBooklet.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2021.

¹⁹⁵ BUCHANAN, James M. *Ibid*, p. 3. *Examined from an economist's perspective, what guarantee could majority rule offer against collective actions that were inefficient in the standard Pareto sense? Clearly, the natural feature of majority voting is the separation of the interests of members of the majority from those of the minority. On any single voting sequence, some persons in the inclusive polity must lose and others must gain. How can collective choice be made more efficient? And more just?*

¹⁹⁶ BUCHANAN, James M. *Ibid*, p. 4.

do atendimento dos interesses de todos os grupos. Se não é possível a unanimidade, ao menos algumas escolhas deveriam ser sujeitas a maiorias qualificadas.

Gordon Tullock¹⁹⁷, que foi contemporâneo de Buchanan da Universidade da Virgínia, também debruçou-se sobre a regra majoritária e se preocupou com a questão da endogeneidade das opções de escolha, ou seja, com o fato de que as opções emergem das regras de votação por maioria, permitindo que toda e qualquer coalizão potencial seja capaz de fazer avançar propostas de gastos tributários de forma endógena - propostas que nunca surgiriam de fora, portanto essas coalizões podem fazer com que sua vontade prevaleça.

Buchanan destaca que votações por maioria podem produzir resultados ineficientes e injustos e questiona como seria possível manter a estabilidade política e a legitimidade a partir da discriminação negativa das minorias.

Esse questionamento resultou no livro *The Calculus of Consent*¹⁹⁸, de 1962, escrito em coautoria com Gordon Tullock, onde os autores propõem uma estrutura de dois níveis para o processo de decisão coletiva. Primeiramente, as Políticas ordinárias (*ordinary politics*) que normalmente são positivadas por meio de votações majoritárias no âmbito do Poder Legislativo. Em segundo lugar, as Políticas constitucionais (*constitutional politics*), que normalmente estão situadas no âmbito do quadro a partir do qual as políticas ordinárias podem se dar.

O fato de que, especialmente até aquele momento, a Economia se ocupava principalmente do mercado e geralmente negligenciava o setor público, fez com que inicialmente os autores editassem eventos acadêmicos sob a rubrica *Committee on Non-Market Decision-Making*, adotando-se a expressão “*public choice*” apenas com o passar do tempo e a sedimentação de suas ideias.

O importante aqui é que se entenda que para a *Public Choice*, mesmo quando se trata da construção de políticas públicas, os tomadores de decisões levam em consideração seus próprios interesses, evocando a figura do *homo economicus* racional maximizador, mas desta vez, não como consumidor e sim como legislador.

¹⁹⁷ TULLOCK, Gordon. Problems of Majority Voting. **Journal Of Political Economy**, S. I., v. 67, n. 6, p. 571-579, dez. 1959. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/1827311>. Acesso em: 05 maio 2024.

¹⁹⁸ BUCHANAN, James M., e TULLOCK, Gordon. **The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy**. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1962.

Por tanto, os mesmos problemas relativos à consideração da existência de um comportamento individual idealizado de indivíduos supostamente racionais em suas decisões, também se aplica no campo na política.

É por isso que, nos dizeres de Carina de Castro Quirino¹⁹⁹, a Teoria da Escolha Pública “nada mais é se não o estudo dos elementos comuns aos processos políticos e econômicos”, sendo que o estudo desses processos diz respeito também à psicologia. Assim, diz a autora, haveria uma “teoria comportamental da escolha pública”²⁰⁰ que joga luz sobre as limitações cognitivas não apenas dos indivíduos em suas relações particulares, mas principalmente sobre as limitações cognitivas dos agentes públicos.

Em nosso entender, como veremos adiante, não apenas a Teoria da Escolha Pública (TEP), mas a própria Análise Econômica do Direito se expande ao olhar para a forma como a psicologia compreende o comportamento humano. Se tratando de políticas fiscais, esse elemento comportamental é necessário para que exista uma verdadeira cidadania fiscal, em que o papel do pagador de tributos não se esgota com o adimplemento da obrigação tributária.

A palavra “epistemologia” é definida como o campo da filosofia dedicada ao “estudo do conhecimento” e ao conhecimento científico, enquanto produto da ciência²⁰¹. Em outras palavras, é o pensar sobre a ciência, é a ciência enquanto objeto da filosofia.

Nesse sentido, o presente tópico é importante para a compreensão do que a Análise Comportamental do Direito e da Economia representa em termos científicos, isto é, qual o seu conteúdo, como se obtém esse conteúdo e como ele se torna cientificamente válido.

Ao expor sua visão acerca da necessidade de estabelecimento de uma base metodológica comum para a pesquisa em Direito e Políticas Públicas, Sabatier *apud*

¹⁹⁹ QUIRINO, Carina de Castro. Irracionalidade do agente público e teoria da escolha pública comportamental: notas sobre um elefante na sala. **Revista Quaestio Iuris**, [S. l.], v. 11, n. 2, p. 965-986, 20 abr. 2018. Universidade de Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/quaestioiuris/article/view/30895/24018>. Acesso em: 08 jun. 2021.

²⁰⁰ *Ibid*, p. 974.

²⁰¹ APOLINÁRIO, Fabio. **Dicionário de metodologia científica: um guia para a produção do conhecimento científico**. 2ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2011. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522466153/>. Acesso em: 03 jan. 2024.

Bucci²⁰², destaca que as teorias a respeito das políticas públicas têm as seguintes características:

1. Atendem aos critérios de uma teoria científica: conceitos e proposições são relativamente claros e internamente consistentes; identificam claramente direcionadores causais (*causal drivers*), dão margem a hipóteses falseáveis e têm escopo razoavelmente abrangente (isto é, são aplicáveis à maioria dos *policy process* em diversos sistemas políticos).
2. Têm desenvolvimento conceitual recente e verificação empírica e são vistas por uma quantidade significativa de estudiosos de políticas como caminho viável para compreender o processo político.
3. São teorias positivas buscando explicar boa parte do processo político; contêm alguns elementos explicitamente normativos, embora esses não sejam indispensáveis.
4. Trabalham com os fatores que os cientistas políticos tradicionalmente consideraram importantes: valores e interesses em conflito, fluxos de informações, arranjos institucionais e variações no ambiente socioeconômico.

Nos limites da pesquisa aqui empreendida, a ideia é deslocar a análise da relação jurídica tributária para o campo das políticas públicas para investigar, principalmente, qual é a contribuição da Análise Comportamental do Direito e da Economia e as possibilidades de inserção dos conceitos daí advindos às políticas fiscais.

Para tanto, passa-se a explorar como o questionamento ao modelo da racionalidade e o elemento do comportamento humano ganharam força no campo da economia, bem como a consolidação do campo do *Law and Economics*, para então se analisar o que mais recentemente se convencionou chamar de *Behavioral Law and Economics* ou Análise Comportamental do Direito e da Economia, sem descuidar de como o behaviorismo interage com essas áreas.

Racionalidade não é um conceito óbvio e, ainda que o fosse, cabe esclarecer qual a ideia de racionalidade aqui empregada. Ivo Gico Jr²⁰³. identifica três elementos

²⁰² SABATIER, Paul. Introduction: the need for better theories. *In*: SABATIER, Paul (Org.). *Theories of the policy process*. Colorado: Westview Press, 2007, p. 8. *Apud* BUCCI, Maria Paula Dallari. Método e aplicações da abordagem direito e políticas públicas (DPP). **REI - Revista Estudos Institucionais**. [S. l.], v. 5, n. 3, p. 791-832, dez. 2019. Disponível em: <https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/430>. Acesso em: 17 jun. 2020.

²⁰³ GICO JR., Ivo. Introdução ao Direito e Economia. *In*: CATEB, A. B. *et al.* **Direito e economia no Brasil: estudos sobre a análise econômica do direito**. 4. ed. Indaiatuba: Foco, 2021. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/188674/epub/0?code=3ZYQJanrckXdfmDvsz7CvMUWeLVS835eXhXPPID8+rnXT+IIO/hY/OM9tLVh4Qh4vaQ+M4utrUrzkFHcqApU9A==>. Acesso em: 04 jan. 2024.

constituintes do conceito de racionalidade: (i) preferências (completas, transitivas e estáveis), (ii) que pode ser identificada com a utilidade que cada sujeito atribui à sua escolha; (iii) utilidade marginal.

Como dito anteriormente, a adoção de uma figura humana racional, sempre ponderada em suas avaliações e decisões vem sendo um dos pilares das críticas dirigidas à Análise Econômica do Direito ao longo do tempo.

Dentro da teoria econômica, um dos pioneiros no questionamento ao modelo do *homo economicus* foi Herbert Simon, que a partir da segunda metade do século XX passou a publicar artigos com contribuições relevantes para a área, como veremos a seguir.

Em 1955, Simon publica o artigo *A Behavioral Model of Rational Choice*²⁰⁴, no qual ele argumenta a necessidade de revisar a figura do “homem econômico” ou “homem administrativo” idealizado pela teoria econômica como alguém cujo comportamento é racional no sentido de sempre privilegiar as escolhas mais aptas a lhe beneficiar, em benefício da assimilação de conceitos já então consolidados pela Psicologia para a compreensão do processo de escolha.

Em outras palavras, a racionalidade proposta por Simon é uma remodelada, à luz da teoria da firma e da administração. Nesse sentido, o agente pode ter a intenção de agir racionalmente, mas ainda assim, a ideia a ideia de racionalidade é uma mera simplificação, sendo que o mundo real é mais complexo, tanto é que nem sempre um problema tem apenas uma solução “racional”, mas sim mais de uma solução igualmente satisfatórias²⁰⁵.

Ora, qual seria a contribuição da utilização da Análise Comportamental do Direito e da Economia na construção de políticas públicas orçamentárias e tributárias (aqui referenciadas simplesmente como “políticas fiscais”) para obtenção de recursos públicos, os quais, por sua vez, fornecerão os recursos materiais necessários à manutenção do próprio Estado, bem como para efetivação de outras políticas públicas, tais como as políticas públicas sociais de educação, saúde e seguridade

²⁰⁴ SIMON, Herbert A. A Behavioral Model of Rational Choice. **The Quarterly Journal of Economics**, vol. 69, n. 1, 1955, pp. 99–118. JSTOR. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/1884852>. Acesso em: 17, dez. 2023.

²⁰⁵ SIMON, Herbert A. A Behavioral Model of Rational Choice. **The Quarterly Journal of Economics**, vol. 69, n. 1, 1955, p. 111. JSTOR. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/1884852>. Acesso em: 17, dez. 2023.

social, necessárias ao bem comum sob a perspectiva do Estado Social e Democrático de Direito?

Para que seja possível intentar-se uma resposta, faz-se necessário identificar antes qual é o status epistemológico da Análise Comportamental do Direito e da Economia para quem então haja clareza quanto à sua permeabilidade no *framework* das políticas públicas fiscais.

A Análise Comportamental do Direito e da Economia é uma área interdisciplinar que combina princípios da psicologia e da neurociência com estudos do direito e da economia para entender como as pessoas tomam decisões e como essas decisões afetam a economia e as instituições jurídicas. Ela busca entender como as decisões são afetadas por fatores como crenças, expectativas, emoções, e outros aspectos comportamentais, e como esses fatores podem afetar a forma como as políticas públicas são formuladas e implementadas.

A Análise Comportamental do Direito e da Economia se concentra em estudar como as pessoas realmente se comportam em vez de supor que eles são sempre racionais, e como isso pode afetar as políticas públicas.

Considerando a clássica divisão entre Análise Econômica do Direito entre positiva e normativa, a Análise Comportamental do Direito e da Economia assume seu caráter normativo ao buscar indicar como as instituições jurídicas e econômicas podem ser projetadas para incentivar comportamentos desejáveis.

Alguns exemplos de tópicos que podem ser abordados pela Análise Comportamental do Direito e da Economia incluem estudar como as pessoas respondem a diferentes tipos de tributos e regulamentações, como as pessoas tomam decisões de investimento, e como as pessoas respondem à incerteza.

Correlacionando o papel da TEP e da Análise Comportamental do Direito e da Economia na Reforma Tributária, vale retomar a ideia de que a Teoria da Escolha Pública é uma área da economia que estuda como os governos tomam decisões e alocam recursos. Ela tem uma forte relação com as políticas fiscais e tributárias, pois essas políticas envolvem a alocação de recursos e a tomada de decisões sobre como arrecadar e gastar dinheiro.

A Teoria da Escolha Pública busca entender, por exemplo como os governos tomam decisões sobre políticas fiscais e tributárias, levando em conta fatores como eficiência, equidade, efeitos distributivos, efeitos sobre o crescimento econômico e outros. Ela também busca entender como os interesses e preferências dos diferentes

atores políticos, como os eleitores, os legisladores, os grupos de pressão, e os funcionários públicos, afetam essas decisões.

Além disso, a Teoria da Escolha Pública se relaciona a políticas fiscais e tributárias, especificamente, quando se trata de estudar as consequências das políticas fiscais (ou seja, das escolhas públicas tributárias e orçamentárias) sejam elas expansionistas ou restritivas em reação à cobrança de tributos e correspondentes gastos ou investimentos públicos.

Nessa linha, Jorge Vianna Monteiro²⁰⁶ explica que o processo de escolhas fiscais mobiliza a engrenagem do *rent seeking*, de modo que:

(...) grupos já beneficiados com o *status quo* tributário mobilizam-se em prol da manutenção e exclusividade de seus ganhos (...). Mesmo porque parte do aumento de impostos observada hoje tem uma forte – embora difusa – correlação com benesses fiscais que foram alocadas anteriormente a esses segmentos fortes;

Isso mostra que a importância de que a Análise Econômica do Direito se expanda e assimile diferentes abordagens que, embora à primeira vista possam parecer divergentes, representam a continuidade de uma visão segundo a qual o comportamento das pessoas é objeto de interesse tanto para o direito e quanto para a economia, sendo essa simbiose muito profícua para fins de construção de políticas públicas mais conectadas com a maneira como as pessoas pensam.

Faz-se necessário, então, entender qual seria a diferença entre a Análise Econômica do Direito e a Análise Comportamental do Direito e da Economia. Para tanto, um dos textos seminais na literatura pertencente à área é o artigo *Judgment under Uncertainty: heuristics and biases*, de autoria de Amos Tversky e Daniel Kahneman²⁰⁷. Neste artigo²⁰⁸, os autores evidenciam que o processo de tomada decisões e julgamentos se baseiam em determinadas heurísticas (ver mais adiante a ideia de “atalhos mentais”), ou seja, formas de pensar que embora sejam úteis para

²⁰⁶ MONTEIRO, Jorge Vianna. **Como funciona o governo: escolhas públicas na democracia representativa**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007, p. 140.

²⁰⁷ TVERSKY, Amos; KAHNEMAN, Daniel. Judgment under Uncertainty: heuristics and biases. *Science*, [S. l.], v. 185, n. 4157, p. 1124-1131, 27 set. 1974. Disponível em:

<https://www2.psych.ubc.ca/~schaller/Psyc590Readings/TverskyKahneman1974.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2024.

²⁰⁸ O referido artigo também está disponível em português como apêndice do livro “Rápido e devagar: duas formas de pensar”, de Daniel Kahneman. TVERSKY, Amos; KAHNEMAN, Daniel. Apêndice A: julgamento sob incerteza: heurísticas e vieses. In: KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar: duas formas de pensar**. Traduzido por Cássio de Arantes Leite. 1ª ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012, p. 524-539.

simplificar a complexidade da avaliação de probabilidades, podem induzir a criação de vieses e, conseqüentemente, a resultados que se distanciam em muito de uma decisão considerada racional pelo modelo do *homo economicus*.

Uma das três heurísticas descritas exemplificativamente por Amos Tversky e Daniel Kahneman é a heurística da representatividade ou da similaridade, assim explicada pelos autores²⁰⁹:

Muitas das questões probabilísticas com as quais as pessoas se preocupam pertencem a um dos seguintes tipos: Qual é a probabilidade de que o objeto A pertença à classe B? Qual é a probabilidade de que o processo B venha a produzir o evento A? Ao responder tais questões, as pessoas normalmente se apoiam na heurística da representatividade, em que as probabilidades são avaliadas segundo o grau em que A é representativo de B, ou seja, segundo o grau em que A se assemelha a B. Por exemplo, quando A é altamente representativo de B, a probabilidade de A se origine de B é julgada alta. Por outro lado, se A não é similar a B, a probabilidade de que A se origine de B é julgada baixa.

Grosso modo, a heurística da representatividade diz respeito ao fato de que, ao contrário do pensamento racional maximizador do *homo economicus*, o *homo sapiens* julga a probabilidade de que algo com base na semelhança com um exemplo já conhecido.

Conforme demonstrado por meio de estudos empíricos da área de psicologia²¹⁰ conduzidos e referenciados pelos autores²¹¹, o julgamento por representatividade leva a alguns vieses, como a insensibilidade à probabilidade de resultados, insensibilidade ao tamanho amostral, concepções errôneas da possibilidade, insensibilidade à previsibilidade, entre outros.

A segunda heurística identificada por Amos Tversky e Daniel Kahneman é a heurística da disponibilidade²¹², conforme segue:

Há situações em que as pessoas estimam a frequência de uma classe ou a probabilidade de um evento pela facilidade com que os casos ou ocorrências podem ser trazidos à mente. Por exemplo, alguém pode

²⁰⁹ KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar: duas formas de pensar**. Traduzido por Cássio de Arantes Leite. 1ª ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012, p. 525.

²¹⁰ KAHNEMAN, Daniel; TVERSKY, Amos. On the psychology of prediction. **Psychological Review**, [S. l.], v. 80, n. 4, p. 237-251, jul. 1973. Disponível em: <https://psycnet.apa.org/record/1974-02325-001>. Acesso em: 12 jun. 2024.

²¹¹ TVERSKY, Amos; KAHNEMAN, Daniel. Apêndice A: julgamento sob incerteza: heurísticas e vieses. In: KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar: duas formas de pensar**. Traduzido por Cássio de Arantes Leite. 1ª ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012, p. 524-539.

²¹² *Ibid.*, p. 531.

estimar o risco de ataque cardíaco numa população de meia-idade recordando as ocorrências do mal entre seus próprios conhecidos. Similarmente, a pessoa pode avaliar a probabilidade de que um negócio fracasse imaginando várias dificuldades com que ele irá se deparar. Essa heurística é chamada de disponibilidade. A disponibilidade é uma pista útil para estimar a frequência ou a probabilidade, pois ocorrências de classes amplas são geralmente recordadas melhor e mais rapidamente do que ocorrências de classes menos frequentes. Porém, a disponibilidade é afetada por outros fatores além da frequência e da probabilidade.

Um dos exemplos de vieses gerados como decorrência da heurística da disponibilidade é a chamada correlação ilusória²¹³, onde a ocorrência de dois fatos concomitantes leva a uma ideia de causa e efeito.

Finalmente, a terceira das heurísticas é o ajuste e ancoragem, assim descrita por Amos Tversky e Daniel Kahneman²¹⁴:

Em muitas situações as pessoas fazem estimativas começando por um valor inicial que é ajustado para produzir a resposta final. O valor inicial, ou ponto de partida, talvez seja sugerido pela formulação do problema, ou talvez seja o resultado de um cálculo parcial. Tanto num caso como no outro, ajustes são tipicamente insuficientes. Ou seja, diferentes pontos de partida produzem diferentes estimativas, que são viesadas na direção dos valores iniciais. Chamamos isso de fenômeno da ancoragem.

Nessa linha, outro texto que merece figurar entre as bases da Análise Comportamental do Direito e da Economia é o artigo *A Behavioral Approach to Law and Economics*, de Christine Jolls, Cass R. Sunstein e Richard Thaler²¹⁵, no qual os autores propõem uma ampliação do escopo da Análise Econômica do Direito, explicando que a perspectiva comportamental abrange as categorias analíticas positiva, prescritiva e normativa.

Assim, na abordagem comportamental do direito e da economia proposta por Christine Jolls, Cass R. Sunstein e Richard Thaler²¹⁶, a análise positiva diz respeito à compreensão do comportamento das pessoas diante das normas jurídicas e a forma

²¹³ TVERSKY, Amos; KAHNEMAN, Daniel. Apêndice A: julgamento sob incerteza: heurísticas e vieses. In: KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar: duas formas de pensar**. Traduzido por Cássio de Arantes Leite. 1ª ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012, p. 532.

²¹⁴ *Ibid*, p. 533.

²¹⁵ SUNSTEIN, Cass R; JOLLS, Christine; THALER, Richard. H. A Behavioral Approach to Law and Economics. **Stanford Law Review**. [Program in Law & Economics Working Paper nº 55, 1998]. Disponível em: http://www.law.harvard.edu/programs/olin_center/papers/pdf/236.pdf. Acesso em: 15 mar. 2021.

²¹⁶ *Ibid*, p. 1471.

como essas normas são modeladas; a análise prescritiva, por sua vez, se propõe a entender quais normas devem ser adotadas para o atingimento de determinados fins; já a análise normativa se presta à compreensão dos fins do sistema jurídico.

A ruptura com a Análise Econômica do Direito parte da percepção de que, ao contrário dos economistas, os juristas em geral não tiveram uma visão tão crítica relativamente à adoção do modelo do agente racional. Além disso, a abordagem comportamental tem uma base empírica que permitiria a modelagem e a predição de comportamentos de forma mais acurada em relação às abordagens baseadas no modelo do *homo economicus* enquanto perfeitamente agente racional, sem que isso signifique que este modelo esteja errado 100% do tempo.

Dessa maneira como a Análise Comportamental do Direito e da Economia é apresentada por alguns de seus principais expoentes, Christine Jolls, Cass R. Sunstein e Richard Thaler²¹⁷ propõem que a Análise Comportamental do Direito e da Economia avance sobre as implicações do real comportamento humano para o direito. Esse real comportamento tem três contingências que, nessa perspectiva, seriam inafastáveis: a racionalidade limitada, a força de vontade limitada e o autointeresse limitado (*bounded rationality, bounded willpower and bounded self-interest*).

A interdisciplinaridade é um dos pilares para a compreensão de tais limitações uma vez que sua evidenciação e validação científica não baseada no direito, mas sim em outras áreas do conhecimento, como a psicologia e a neurociência.

Além disso, vale ressaltar que os referidos autores reconhecem expressamente²¹⁸ que essa abordagem não abrange toda a complexidade do comportamento humano. Por exemplo, eles admitem que as normas sociais também afetam a maneira como os indivíduos se relacionam com o direito, haja vista que os sentimentos como vergonha ou orgulho impactam nossa relação com as leis. O que é valorado por eles são certos padrões de comportamento empiricamente verificados, que tenham implicações para o direito.

Como adiantado linhas acima, a ideia de racionalidade limitada (*bounded rationality*) foi reconhecida primeiramente por Herbert Simon, autor que reconhecidamente contribuiu para que a Análise Comportamental do Direito e da

²¹⁷ SUNSTEIN, Cass R; JOLLS, Christine; THALER, Richard. H. A Behavioral Approach to Law and Economics. **Stanford Law Review**. [Program in Law & Economics Working Paper nº 55, 1998]. Disponível em: http://www.law.harvard.edu/programs/olin_center/papers/pdf/236.pdf. Acesso em: 15 mar. 2021, p. 1476-1479.

²¹⁸ *Ibid.*, p. 1480.

Economia pudesse definir seus conceitos básicos, como a ideia de heurística. De fato, é com base na evidenciação feita por Herbert Simon que Christine Jolls, Cass R. Sunstein e Richard Thaler, as descrevem como “atalhos mentais” e “regras de ouro” (livremente traduzidos do original *mental shortcuts and rules of thumb*)²¹⁹ que afetam o nosso julgamento e o processo de tomada de decisões, de modo a levar a resultados mais assertivos ou não.

A Análise Comportamental do Direito e da Economia, entretanto, não esvazia completamente a ideia de que as pessoas fazem escolhas racionais, mas quando se trata de situações arriscadas e complexas, há uma limitação ao que as pessoas sabem e aquilo que levam em consideração no processo decisório.

Um dos autores críticos ao conceito de racionalidade limitada é Richard A. Posner. Ele responde nominalmente aos autores Cass R. Sunstein, Christine Jolls e Richard H. Thaler, no artigo *Rational Choice, Behavioral Economics, and the Law*²²⁰, primeiramente, reconhecendo que seu modelo teórico de racionalidade prescinde de rigor conceitual e aproveita para esclarecer²²¹ que sua concepção de racionalidade significa escolher os melhores meios, para as finalidades do decisor (“*choosing the best means to the chooser's ends*”), ainda que isso possa ser feito inconscientemente.

A crítica de Posner reside na ideia de que quando se trata de propor normas jurídicas, seguindo a linha normativa da análise comportamental, os autores Cass R. Sunstein, Christine Jolls e Richard H. Thaler propõem apenas que a norma tente contornar a irracionalidade, em vez de dissipá-la, mas essa é uma crítica que pode ser relevada, pois de fato, não é objetivo da Análise Comportamental do Direito e da Economia corrigir a forma de ser das pessoas, mas sim propor uma modelagem jurídica que leve a irracionalidade, representadas por meio das heurísticas e vieses, em consideração.

Diga-se de passagem, os estudos do psicólogo Burrhus F. Skinner demonstram que a racionalidade humana “forte”, tal como idealizada por Gary S. Becker e seguida por Richard A. Posner, e conseqüentemente por outros expoentes da Escola de Chicago, não existe.

²¹⁹ SUNSTEIN, Cass R; JOLLS, Christine; THALER, Richard. H. A Behavioral Approach to Law and Economics. *Ibid.*, p. 1477.

²²⁰ POSNER, Richard A. Rational Choice, Behavioral Economics, and the Law. **Stanford Law Review**, [S. l.], v. 50, n. 1151, p. 1551-1575, maio, 1998. Disponível em: https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=&httpsredir=1&article=2879&context=journal_articles. Acesso em: 13 abr. 2024.

²²¹ *Ibid.*, p. 1551.

Relembre-se que, ao contrário de Gary S. Becker e Richard A. Posner, Guido Calabresi já contemplava limitações à racionalidade humana (racionalidade “fraca”), mas no quesito da racionalidade, a vertente de maior eco entre os autores da Escola de Chicago foram Gary S. Becker e Posner e especula-se que, se o contrário tivesse ocorrido, o campo da Análise Comportamental do Direito e da Economia poderia ter sido antecipado, conforme observado por Keith N. Hylton²²²:

Que fique claro que as coisas não precisavam ter sido assim. Não há nada de especial na suposição da racionalidade “forte” que a torna uma característica necessária da análise econômica do direito. Os estudiosos, em grande parte da Escola de Chicago, que imediatamente seguiram Becker e Calabresi poderiam ter escolhido seguir o exemplo de Calabresi em vez do exemplo de Becker. Se esse caminho tivesse sido seguido, haveria muito menos críticas à Análise Econômica do Direito. A escola da Análise Comportamental do Direito e da Economia, ainda na sua infância, já estaria ultrapassada.

Tal observação evidencia que a obra de Calabresi é mais próxima dos psicologistas behavioristas se comparado a outros autores da Escola de Chicago, ao mesmo tempo em que o coloca na posição de antecessor da Análise Comportamental do Direito e da Economia.

A aplicação do behaviorismo às políticas públicas pode ser feita de várias maneiras. Por exemplo, o governo pode usar reforços positivos, como incentivos financeiros ou reconhecimento público, para encorajar comportamentos desejáveis. O governo também pode usar punições, como multas ou sanções, para desencorajar comportamentos indesejáveis.

Apenas para citar alguns exemplos de como o behaviorismo pode ser aplicado às políticas públicas: Incentivos fiscais para aumentar a reciclagem; Campanhas de conscientização para reduzir o consumo de energia; Programas de prevenção de crimes para reduzir a violência; Campanhas de vacinação para aumentar a cobertura vacinal

²²² Traduzido livremente do original: *It should be clear that things did not need to go this way. There is nothing special about the strong-form rationality assumption that makes it a necessary feature of the economic analysis of law. The scholars, largely Chicago School, who immediately followed Becker and Calabresi could have chosen to follow Calabresi's example rather than Becker's. If that path had been followed, there would be far less criticism of law and economics. The behavioral law and economics school, still in its infancy, would have been old by now.* HYLTON, Keith N. Calabresi and the Intellectual History of Law and Economics. **Maryland Law Review**, Maryland, vol 64, nº 1, p. 100, 2005. Disponível em: <https://digitalcommons.law.umaryland.edu/mlr/vol64/iss1/7/>. Acesso em: 03 jan. 2023. 7

Existem várias publicações acadêmicas a respeito do uso do behaviorismo nas políticas públicas. Um exemplo é o livro "*Behavioral Economics and Public Policy*" (2005), de Richard Thaler e Cass Sunstein. Este livro discute como a teoria econômica do comportamento pode ser usada para melhorar o desenho das políticas públicas.

Outro exemplo é o livro "*Behavioral Public Policy*" (2011), de John C. Green e Jonathan S. Druckman. Este livro discute como o comportamento humano pode ser levado em consideração no processo de formulação e implementação de políticas públicas.

A aplicação do behaviorismo às políticas públicas é uma área de pesquisa em crescimento. Os pesquisadores estão explorando novas maneiras de usar o behaviorismo para melhorar a eficácia das políticas públicas.

Após a publicação do artigo seminal *Rational Choice, Behavioral Economics, and the Law*²²³ em coautoria Christine Jolls e Richard H. Thaler, Cass R. Sunstein manteve o fôlego na empreitada de abrir o campo de pesquisa sobre as implicações dessa abordagem comportamental do direito e da economia na edição da obra coletiva *Behavioral law and economics*²²⁴, publicado no ano 2000, com contribuições de outros expoentes desse campo, como Amos Tversky e Daniel Kahneman, Christine Jolls, entre outros.

Na referida obra coletiva, Edward J. McCaffery publica o artigo *Cognitive Theory and Tax*²²⁵, indicando que desde o início das pesquisas na área da Análise Comportamental do Direito e da Economia já havia sido identificado espaço para a questão da política tributária. Este autor observou que embora o direito tributário seja marcado pela interdisciplinaridade, foi principalmente a Economia a área que mais proporcionou trocas profícuas entre as áreas jurídica e econômica, no entanto, ele argumenta que a psicologia cognitiva tem muito a oferecer ao direito tributário.

Estabelecido o horizonte teórico que permitiu a elaboração das principais abordagens teóricas comportamentais para o direito e as políticas públicas, culminando com o estabelecimento da área denominada *Behavioral Law and*

²²³ POSNER, Richard A. Rational Choice, Behavioral Economics, and the Law. **Stanford Law Review**, [S. l.], v. 50, n. 1151, p. 1551-1575, maio, 1998. Disponível em: https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=&httpsredir=1&article=2879&context=journal_articles. Acesso em: 13 abr. 2024.

²²⁴ SUNSTEIN, Cass R (editor). **Behavioral Law & Economics**. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2000.

²²⁵ MCCAFFERY, Edward J. Cognitive Theory and Tax. In: SUNSTEIN, Cass R (editor). *Behavioral Law & Economics*. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2000.

Economics ou Análise Comportamental do Direito e da Economia, passa-se a explorar, a seguir, a legitimidade política e jurídica do orçamento público e dos tributos ou uma reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro como estratégia política.

2.3A legitimidade política e jurídica do orçamento público e dos tributos ou uma reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro como estratégia política

O exercício arbitrário do poder de tributar foi o estopim de movimentos históricos determinantes para a formação do Estado de Direito, no qual o poder absoluto de tributar se transmutou em direito de tributar, exercido legitimamente se e quando a liberdade dos cidadãos é preservada²²⁶.

Tal afirmação se dá a partir de fatos como o notório exemplo da assinatura (ainda que a contragosto²²⁷) da Magna Carta, pelo Rei João Sem Terra, em 1215, na Inglaterra, quando o consentimento popular, expresso com a representatividade política, aparece como elemento legitimador da imposição tributária pelo Estado, sendo assim incorporado ao seu texto original, na cláusula XII²²⁸:

Nenhum escudo ou auxílio²²⁹ será colocado em nosso reino, exceto pelo conselho comum de nosso reino, exceto para redimir nosso corpo, e para tornar nosso filho primogênito um cavaleiro, e para casar nossa filha primogênita uma vez, mas para esses objetivos apenas será dado auxílio razoável; De maneira semelhante será feito em relação ao auxílio à cidade de Londres.

²²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**: São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 29 jan. 2024.

²²⁷ HELMHOLZ, R. H. Magna Carta and the *ius Commune*. **The University of Chicago Law Review**, vol. 66, no. 2, 1999, p. 297–371. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/1600469>. Acesso em: 3 jan. 2024.

²²⁸ Livremente traduzido do texto original em latim: *Nullum scutagium vel auxilium ponatur in regno nostro nisi per commune consilium regni nostri, nisi ad corpus nostrum redimendum, et primogenitum filium nostrum militem faciendum, et ad filiam nostram primogenitam semel maritandam, at ad haec non fiat nisi rationabile auxilium; simili modo fiat de auxiliis de civitate Londoniarum*. THE MAGNA CARTA PROJECT. The 1215 Magna Carta: Clause 12, **The Magna Carta Project**. Tradução: H. Summerson *et al.* Disponível em: http://magnacarta.cmp.uea.ac.uk/read/magna_carta_1215/Clause_12. Acesso em: 02 jan. 2024.

²²⁹ A referida clausula XII costuma ser encontrada em tradução para o inglês, conforme segue: *No 'scutage' or 'aid' may be levied in our kingdom without its general consent, unless it is for the ransom of our person, to make our eldest son a knight, and (once) to marry our eldest daughter. For these purposes only a reasonable 'aid' may be levied. 'Aids' from the city of London are to be treated similarly*. REINO UNIDO. **Magna Carta**. 1215. Disponível em: <https://www.nationalarchives.gov.uk/education/resources/magna-carta/british-library-magna-carta-1215-runnymede/>. Acesso em: 17 jan. 2023.

O escudo aqui foi traduzido a partir do latim, *scutagium*, e da tradução da Magna Carta para o inglês, *scutage*, que por sua vez costuma ser definido com tributo medieval pago por cavaleiros à Coroa inglesa, em substituição ao serviço militar²³⁰.

Veja-se que, do trecho citado, é possível extrair não só a ideia de imposição tributária a partir de um consenso²³¹, mas até mesmo uma limitação ao poder de tributar, a partir do parâmetro da razoabilidade. Em suma, o objetivo era afastar o exercício arbitrário do poder de tributar.

É importante que se diga que essa não é uma noção simplesmente criada a partir das demandas jurídicas e políticas impostas pela Igreja e pelo baronato inglês ao Rei João Sem Terra. Na verdade, a Magna Carta provavelmente se inspirou no direito continental derivado do *ius commune*, portanto, de fontes do direito romano e do direito canônico, que há muito já existiam e circulavam na Europa Medieval²³².

É em razão de tais movimentos que Jarach *apud* Rothmann afirma que o Estado moderno nasceu por razões tributárias. Rothmann, por sua vez, caracteriza a própria democracia “pelo direito de os contribuintes consentirem, pelo voto de seus representantes eleitos, na criação ou aumento de tributos”.

Por isso, o atual exercício do *jus tributandi* encontra limites jurídicos no feixe de direitos e deveres inerentes à cidadania, especialmente a liberdade e a propriedade privada, tanto é que a Constituição Federal de 1988 vincula o Sistema Tributário Nacional às **limitações** ao poder de tributar.

Considerando que a construção jurídica dos sistemas tributários está umbilicalmente ligada ao exercício do poder, é tradicional a definição do princípio da legalidade enquanto elemento legitimador do tributo, este enquanto categoria jurídica obrigacional, uma vez que a imposição tributária exercida por meio da legalidade exprime a ideia de consenso, ao menos nos Estados democráticos.

Embora o direito tributário tenha alcançado o status de disciplina autônoma e a Ciência do Direito Tributário tenha se dedicado a descrever os elementos da relação

²³⁰ WRIGHT, Edmund. **A Dictionary of World History**. [S. l.] Oxford University Press, 2015. Disponível em: <https://www.oxfordreference.com/display/10.1093/acref/9780192807007.001.0001/acref-9780192807007-e-3284>. Acesso em: 03 jan. 2024.

²³¹ Há uma discussão sobre qual seria a melhor forma de se traduzir o *commune consilium*, pois pode ser entendido em sentido processual ou como instituição. No sentido processual, significa que o Rei deveria se aconselhar, com os nobres, os clérigos, enfim, com as pessoas e instituições competentes para tanto, antes de criar uma nova imposição. Como instituição, a ideia de um “Conselho Comum” costuma ser associada ao Parlamento, que àquela época não existia nos moldes atuais. Ver mais em HELMHOLZ, R. H. Magna Carta and the *Ius Commune*. **The University of Chicago Law Review**, vol. 66, no. 2, 1999, p. 297–371. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/1600469>. Acesso em: 3 jan. 2024.

²³² *Op. cit.*, p. 297–371.

jurídica tributária, o “divórcio” do tributário com o financeiro quase que torna o direito tributário um campo estéril em relação ao campo político que o criou.

No entanto, a tentativa de apartar totalmente o direito tributário da política fiscal traduzida por meio do orçamento público encontra óbice na própria ideia de Estado Social e Democrático de Direito. Rothmann²³³, por exemplo, afirma que

O poder de tributar, também chamado pelos autores de “soberania fiscal”, constitui parte da soberania financeira do Estado, que, por sua vez, é parcela da soberania geral do Estado. A soberania financeira abrange todo o sistema financeiro do Estado, englobando receitas e despesas públicas, enquanto que a soberania fiscal diz respeito apenas a uma parte das receitas públicas, a saber, tributárias.

De forma categórica, Alfredo Augusto Becker²³⁴ diagnosticou quem viesse a empreender qualquer tentativa de relacionar o direito tributário ao direito financeiro com patologias psíquicas, a ponto de falar em “efeitos da demência” e “balbúrdia” para se referir à “invasão” da Ciência das Finanças Públicas ao Direito Tributário.

No entanto, a concepção de um direito tributário estéril aos conhecimentos e influxos de outras áreas pode ou não ser admitida a depender de qual a visão que se tenha sobre o que é e a que se presta a tributação. Nesse ponto, são pertinentes as críticas ao pensamento de Alfredo Augusto Becker feitas por Tathiane dos Santos Piscitelli²³⁵, no sentido de que “o desenho do direito tributário por Becker não dá conta de resolver as questões cada vez mais presentes na jurisprudência, que envolvem os limites das justificações das decisões judiciais (...)”.

Ao passo em que a citada autora contempla a vinculação entre tributação e o papel que cabe ao Estado – o que não se esgota na obrigação tributária, aderimos à concepção de direito tributário apresentada por Tathiane dos Santos Piscitelli²³⁶, que se transcreve:

(...) o direito tributário consiste na prática normativa relativa à criação, cobrança, fiscalização e pagamento de tributos que se justifica em face da necessidade de os particulares fornecerem meios materiais para o Estado cumprir com suas tarefas básicas, como segurança e ordem interna. Contudo, tendo-se em vista a premissa de que o direito

²³³ ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 67, p. 231-268, 1972.

²³⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Noeses. 2018, p. 7.

²³⁵ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 274.

²³⁶ *Ibid*, p. 275.

tributário é parte constitutiva do Estado, é defensável afirmar que ele será também um instrumento para a realização de fins estatais e isso está diretamente conectado com o modelo de Estado constituído.

Do conceito acima transcrito vale enfatizar a parte final em que a tributação se conecta com o modelo de Estado. No caso brasileiro, isso passa pelo fato de que a nossa atual Constituição Federal é programática e assim não apenas abre espaço para ações estatais, mas exige investimentos em políticas públicas voltadas à concretização dos direitos e garantias fundamentais.

A aderência à essa concepção do direito tributário, digamos, mais simbiótica em relação ao direito financeiro, suscita a questão da ideologia do intérprete. Ao tecer um panorama sobre o papel da ideologia do intérprete no Direito Tributário, Sérgio André Rocha²³⁷ destaca que, por vezes, a literatura tributarista nacional revela uma postura de desconfiança em relação ao Estado e à tributação:

(...) uma pessoa que acredite que o Estado deve ter maiores encargos e atribuições tende — ou deveria tender —, por uma questão de coerência, a defender uma maior carga tributária, justamente distribuída em função da capacidade econômica dos contribuintes, como forma de obter-se os recursos financeiros necessários para custear tais atividades. De outra parte, uma pessoa que desconfie da eficiência do Estado e reduza sua relevância para abrir maior espaço para a iniciativa privada, naturalmente sustenta a necessidade de uma menor carga tributária, defendendo uma maior fatia de recursos à disposição das pessoas de Direito Privado.

(...)

Obviamente essas questões ideológicas têm reflexos sobre o modo como as pessoas vêm a tributação. O intérprete, ao criar normas jurídicas a partir de textos normativos, é definitivamente influenciado pela sua pré-compreensão, pautada pelo seu contexto histórico e horizonte cultural.

Não obstante a linha de argumentação faça sentido, não se trata de uma visão generalizada, pois a revisão da literatura voltada ao papel do tributo nas relações entre o Estado e o povo permite identificar outras abordagens.

Nessa linha, Rocha opõe os autores como Ives Gandra da Silva Martins e Marciano Seabra de Godoi. Com o objetivo de identificar as inclinações dos autores brasileiros traçamos, com base nos excertos utilizados e comentados por Sérgio André Rocha²³⁸, um panorama dessas diferentes visões do Estado e do Direito Tributário. Veja-se que, embora se proponha a separação entre tributo e orçamento

²³⁷ ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. Belo Horizonte: Letramento, 2020, p. 48.

²³⁸ *Ibid.*, p. 52 – 53.

para fins didático-científicos, a referência às implicações entre tributação, gasto público e a sociedade são frequentes.

Para Ives Gandra da Silva Martins²³⁹ haveria, de fato, um proveito quase que exclusivo por parte poder público e seus agentes em relação ao produto da arrecadação, embora tal afirmação não venha acompanhada de dados concretos, conforme se transcreve:

(...) grande parte dos tributos que a sociedade paga para o poder não objetiva beneficiar a sociedade, mas, exclusivamente, seus detentores (políticos, burocratas, aproveitadores, amigos e empresários beneficiários de obras públicas).

Luís Eduardo Schoueri²⁴⁰, por sua vez, entende que há uma percepção de descolamento entre o que se paga e as contrapartidas do Estado, pois:

se no Estado Social a sociedade pagava um preço para o Estado atingir o desiderato coletivo, no Estado do século XXI a sociedade passa a compreender que o preço tornou-se muito alto e o resultado, pífio.

Como contraponto à visão de Schoueri, é citado o autor Marciano Seabra de Godoi²⁴¹, para quem:

À luz da Constituição de 1988 e das construções das seções anteriores do presente trabalho, vejamos o que pode fazer o Direito Tributário brasileiro em prol da solidariedade social. E à luz da atividade legislativa da última década, vejamos como o legislador ordinário tem se omitido em tal tarefa.

Essa mesma ordem de ideias é sustentada por Ricardo Lodi Ribeiro²⁴².

Ocorre que, como já visto anteriormente, o princípio da legalidade tributária pode não ser suficiente para equacionar a legítima expectativa de que (i) as políticas

²³⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma Teoria do Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 51-52. *In*: ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. Belo Horizonte: Letramento, 2020, p. 52.

²⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 40. *In*: ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. Belo Horizonte: Letramento, 2020, p. 52.

²⁴¹ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 159. *In*: ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. Belo Horizonte: Letramento, 2020, p. 54.

²⁴² RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil. **Estudos de Direito Tributário: Volume 1 – Tributação e Cidadania**. Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2015. p. 11-48. *In*: ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. Belo Horizonte: Letramento, 2020, p. 54.

fiscais alcancem as suas finalidades ou que ao menos sejam reformuladas se esse intuito não for alcançado (efeito *feedback*); e (ii) o princípio da legalidade tributária também não equaciona a multidimensionalidade da eficácia dos direitos fundamentais do contribuinte, como proposto por Paulo Caliendo²⁴³.

Faz-se necessário, portanto, diferenciar o enunciado normativo tributário das normas tributárias de sua legitimidade social.

Ora, o enunciado normativo se identifica a partir da simples existência de uma lei escrita, contendo determinados comandos identificados a partir das suas modalidades deônticas. Desses enunciados decorrem uma especificidade prática, que é o resultado da interpretação e da aplicação do enunciado normativo.

Robert Alexy faz questão de separar o conteúdo da norma de sua validade. Antes, porém, o autor mostra que, para outros, como Alf Ross, não se deve fazer essa diferenciação, pois a validade é elemento constitutivo da própria norma. Voltando à valoração sobre a validade ser (ou não) um aspecto estruturante das normas, Alexy²⁴⁴ considera que:

Se se faz menção a fatos sociais, como, por exemplo, a obediência regular à prescrição normativa, aliada a um sentimento de vinculação, ou a alternativa entre cumprimento e sanção para o não-cumprimento, trata-se, então, de uma teoria *sociológica* da validade. (grifo do autor).

Pois bem. Segundo compreendemos, ser uma teoria sociológica da validade da norma não seria por si só, bom ou ruim, mas quando colocamos as normas no contexto da juridicização de políticas públicas, vê-se que o “sentimento de vinculação”, não é um indiferente jurídico.

Para entender como outros sentimentos afetam as políticas tributárias, seria necessário utilizar instrumentos de análise de políticas públicas explicados nos itens acima, úteis ao monitoramento e à avaliação de políticas públicas para questionar como esses sentimentos de vinculação podem estar afetando o comportamento dos contribuintes.

Se pensarmos nas diferentes dimensões dos mecanismos de *feedback* das políticas públicas (vide item 1.2 *supra*), veremos que a rastreabilidade e a visibilidade de uma política pública, sobretudo uma que envolva explicitamente a arrecadação

²⁴³ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022, p. 68. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 28 abr. 2023.

²⁴⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 61.

tributária e os correspondentes gastos ou investimentos públicos, estão sujeitas aos resultados que podem ser vinculados a um governo, a um indivíduo, a um grupo político ou um partido político, de tal forma que, a depender do quão positiva ou negativa seja a visão sobre essa política, se possa dar crédito a alguém ou culpar alguém.

Assim, agentes políticos podem pretender manipular a rastreabilidade e a visibilidade das políticas públicas, mas isso é uma faca de dois gumes, pois se por um lado eles podem ser poupados do desgaste público que a cobrança de um novo tributo ou aumento de um já existente geralmente acarreta, por outro lado, perde-se a oportunidade de amear apoio político se a medida estiver vinculada a um gasto público que goze de maior prestígio popular²⁴⁵.

Vale observar que a defesa da não vinculação entre a tributação e o orçamento público também tem raízes na dogmática jurídica.

Durante o período de consolidação do Direito Tributário enquanto disciplina jurídica, com autonomia em relação às demais disciplinas, principalmente o Direito Administrativo e o Direito Financeiro, os juristas se empenharam em demonstrar que a relação jurídica tributária não se confundia com as demais, em razão dos seus elementos próprios.

O emprego de conceitos e formas de raciocínio advindas de outras áreas foram objeto de avaliações negativas, geralmente condenando o que seria uma indevida intromissão, contaminante da pureza da disciplina tributária.

Atualmente, a defesa da autonomia do Direito Tributário enquanto disciplina tecnicamente pura está consolidada em diversas obras, embora na prática jurisdicional não exista tanto constrangimento em se considerar as diferentes consequências da relação entre Fisco e contribuinte.

Na medida em que os tributos são a principal fonte de manutenção do Estado e implementação de políticas públicas, a separação didática entre Direito Tributário e Direito Financeiro não anula o legítimo interesse público em ter o controle da aplicação dos recursos arrecadados, o que denota que essa separação não pode ser absoluta.

²⁴⁵ Sobre as diferentes dimensões dos mecanismos de feedback em políticas públicas e exemplos relativos à dimensão da rastreabilidade e visibilidade, ver: BÉLAND, Daniel, CAMPBELL, Andrea Louise, WEAVER R. Kent. **Policy Feedback: How Policies Shape Politics**. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2022. Disponível em: https://www.cambridge.org/core/services/aop-cambridge-core/content/view/3231877106C458D0CF766173080B0409/9781108940542AR.pdf/Policy_Feedback.pdf?event-type=FTLA. Acesso em: 23 mai. 2023.

O efeito arrecadatário dos tributos, por outro lado, também não esgota o interesse da Administração Pública nos sujeitos passivos.

Em outras palavras, o comportamento de parte a parte é objeto de interesse recíproco. Paulo Caliendo²⁴⁶ questiona se os direitos promocionais justificariam o uso da tributação para a concretização de políticas públicas:

Modernamente, outra classe de direitos fundamentais do contribuinte passou a ser objeto de pesquisa: os direitos promocionais. Historicamente, a tributação somente possuía o objetivo de arrecadar recursos para financiar os direitos fundamentais em geral. A promoção desses direitos era tarefa de políticas públicas concretas, tais como: saúde, educação, entre outros. O lado do gasto público não era preocupação do direito tributário. Somente interessava a este o estudo da arrecadação. As despesas públicas eram estudadas pelo direito financeiro.

O surgimento cada vez mais frequente de instrumentos regulatórios de extrafiscalidade alteraram este panorama. A tributação passou a ser utilizada como um meio de indução de condutas, premiando determinadas condutas e onerando outras. Em consequência, os direitos fundamentais do contribuinte passaram a ser analisadas também nessa nova função da tributação. Será que existirá um direito fundamental ao uso da tributação com função promocional? Cremos que sim. Trata-se de um imperativo constitucional e os exemplos são vários.

Há, portanto, vasos comunicantes que conectam, de um lado, o Estado Social e Democrático de Direito que conclama o Estado a efetivar, por meio de políticas públicas, determinados direitos que foram estabelecidos na Constituição. Já se sabe que mesmo os direitos representativos do Estado Liberal, do qual a propriedade é o mais notório, também exigem a existência de um aparato estatal para que sejam garantidos. Por outro lado, na medida em que esses direitos se constituem em objetivos comuns da sociedade, há necessidade de investir vultosos recursos públicos que são obtidos mormente por meio dos tributos.

O pacto social que envolve o pagamento dos tributos de um lado e de outro lado o seu investimento em prol da efetivação dos direitos (sejam eles de que natureza for) conforme as prioridades estabelecidas no orçamento público, está umbilicalmente ligado à ideia de legitimidade.

Sem esse ponto de contato, entre direito tributário e direito financeiro, a legitimidade da tributação fica ameaçada e para se contornar tal estado de coisas, faz-

²⁴⁶ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022, p. 69. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 28 abr. 2023.

se necessário que o Fisco tenha uma postura mais deferente para com o cidadão-contribuinte. Trata-se de uma questão relativa à permanente tarefa da construção de confiança nas instituições.

Veja-se que não se trata simplesmente de discutir o tamanho da carga tributária, embora isso também seja fundamental. Por exemplo, na crise gerada pela pandemia de COVID-19, houve um claro chamado ao exercício do papel do Estado para prover as medidas necessárias ao controle da situação, despesas públicas precisam ser pensadas para a promoção do bem-estar social o que passa pelo crivo da população.

Também não se deve perder de vista que a cobrança de tributos se dá no bojo dos atos administrativos e assim, ainda que tais atos possam se valer de premissas da Análise Comportamental do Direito e da Economia em sua prática, também se encontram sujeitos ao exame do alinhamento com os princípios que lhe conferem validade, a saber: legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

No que tange às aproximações entre Direito Tributário e Análise Econômica do Direito, ou simplesmente Análise Econômica do Direito Tributário, uma obra que subverte alguns padrões descritivos da dogmática jurídica constitucional tradicional é o livro *The Cost of Rights* (“O Custo dos Direitos”)²⁴⁷.

Na obra, os autores se propõem a demonstrar que, embora haja quem pregue a redução da máquina estatal com conseqüente redução da carga tributária, em geral também os liberais e os setores da direita política, isto é, mesmo extratos sociais mais preocupados com direitos individuais do que com direitos sociais, também são destinatários do aparato estatal estruturado para garantir os direitos individuais, notadamente a liberdade e a propriedade. Ou seja, mesmo os direitos que se estabeleceram no Ocidente após as revoluções liberais dos séculos XVII e XVIII demandam a presença do Estado para que sejam garantidos.

Exemplificativamente, ao introduzir a temática da obra, os autores utilizam-se de exemplos dados por situações em que o Estado precisou se mobilizar e consumir recursos públicos, para preservar direitos individuais de propriedade, a exemplo de

²⁴⁷ HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. Nova Iorque: W. W. Norton & Company, 1999.

incêndios em zonas residenciais cujo padrão socioeconômico dos proprietários dos bens atingidos era elevado.

Todavia, reconhecem os autores que para expor o custo dos direitos é preciso saber o que são direitos. Na perspectiva moral, a Filosofia moral se ocupa de dizer a que, moralmente falando, os seres humanos têm direitos. Já de uma perspectiva utilitarista, o importante não é justificar moralmente os direitos, mas sim descrevê-los, tal como positivados na lei. Esta perspectiva descritiva é justamente a que os autores adotam, de modo que ficam de fora da abordagem propostas direitos que seriam exigíveis de um ponto de vista moral.

Relativamente aos tributos, que representam o custo dos direitos, os autores apresentam uma dicotomia entre os tributos da espécie impostos e taxas, coincidente com a noção de que os impostos não vinculam o Estado a uma contraprestação direta ao contribuinte, enquanto as taxas sim. Dessa forma, a garantia dos direitos individuais tem relação com a definição acerca da alocação de recursos públicos (o orçamento), concomitantemente às decisões individuais.

Também é importante que se diga que os autores não questionam o valor, mas sim o custo dos direitos, sejam eles sociais ou individuais. O valor é mais abstrato, mais difícil de determinar, pois seria necessário conjecturar a respeito desde um ponto de vista moral e político, já o enfoque orçamentário permite uma mensuração mais objetiva.

Talvez, a constatação dos autores de que os direitos têm um custo possa soar como uma obviedade, porque do ponto de vista da Administração Pública realmente o é. No entanto, ao menos no ensino jurídico brasileiro, o Direito Financeiro e o Direito Tributário, ainda que tenham uma relação intrínseca subjacente, tomaram diferentes rumos disciplinares e se apartaram, ganhando autonomia a ponto de o conhecimento de uma área não pressupor o do outro e de certa forma essa separação também acaba se refletindo na relação entre o Fisco e o contribuinte.

Ao tecer críticas à Análise Econômica do Direito, Luís Fernando Sgarbossa²⁴⁸ toma como premissa que o reconhecimento de direitos decorre de conquistas éticas e políticas da sociedade contemporânea, que suplantaram a visão religiosa do Estado

²⁴⁸ SGARBOSSA, Luís Fernando. **Crítica à redução da justiça à eficiência: da justiça plutocrática à justiça focada em realizações.** Tese de Doutorado. Universidade Federal do Paraná: Curitiba, 2013, p. 429. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/31658/R%20-%20T%20-%20LUIS%20FERNANDO%20SGARBOSSA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 27. Mar. 2022.

em favor de uma racionalista e iluminista que legitimam o Estado Moderno. Nesse sentido, transcreve-se as palavras de Sgarbossa:

Algumas definições econômicas de direitos deixam de considerá-los como faculdades, prerrogativas ou imunidades reconhecidas em favor de alguém pelo ordenamento jurídico – e, portanto, respaldadas pela força coercitiva do Estado para entendê-los simplesmente como alocações seletivas de recursos escassos, visão sustentada, por exemplo, por Cass Sunstein e Stephen Holmes.

Tal ponto de vista tem várias consequências relevantes sobre a concepção dos direitos e sobre sua efetivação. Inicialmente, representa o completo abandono de qualquer deontologismo em nome de um pragmatismo e de um consequencialismo – adotados, normalmente, em nome de uma afirmação retórica acerca da necessidade de um maior grau de realismo na teoria jurídica.

A crítica acima pode parecer ter lógica se observarmos somente os argumentos utilizados por Sunstein e Holmes, no sentido de que existe escassez de recursos e de que os direitos não são absolutos. Mesmo este sendo um fato, Sgarbossa volta o olhar para a ideia de que a justiça não pode se subordinar à eficiência econômica.

A nós, parece que quando Sunstein e Holmes levantam a questão da escassez de recursos, não o fazem para simplesmente justificar a necessidade de alocação de recursos para a maximização do bem-estar, pois isso os economistas ortodoxos da *Old Law and Economics* já o fizeram.

Na verdade, o que os autores suscitam é uma conscientização de que todas as pessoas, mesmo aquelas que entendem não serem usuários de quaisquer utilidades (serviços e bens públicos) proporcionadas pelo Estado e assim sustentam que a liberdade e a propriedade são direitos inalienáveis, também dependem do aparato público para que esses direitos individuais sejam garantidos.

Vale dizer ainda que Sunstein e Holmes não limitam a fruição dos direitos à figura do contribuinte, ou seja, o “*tax payer*” não é um tipo de cidadão privilegiado em relação aos demais. Aliás, dada a abrangência e a pluralidade de tributos existentes no Brasil, mesmo uma pessoa desprovida de recursos materiais relevantes acaba sendo tributada por meio dos tributos sobre o consumo.

Outro problema fundamental para legitimar uma maior aproximação entre o Fisco e contribuinte no Brasil é a existência de um massivo contencioso tributário.

Segundo o relatório Justiça em Números 2022²⁴⁹, um dos principais entraves a uma prestação jurisdicional mais célere no Brasil são as execuções fiscais, ou seja, os processos movidos para cobrança de créditos tributários e não tributários²⁵⁰ de titularidade de entes públicos, que correspondem a 35% do total de processos tramitando no Poder Judiciário e 65% do estoque de execuções em andamento. Isso sendo que para que o crédito tributário seja inscrito na dívida ativa e, conseqüentemente, seja executado, há uma etapa administrativa anterior na qual o devedor já é chamado a realizar o pagamento.

Além das execuções fiscais para cobrança do crédito tributário, outros processos envolvendo matéria tributária são frequentes no Poder Judiciário, tanto no âmbito da Justiça Estadual, quanto da Justiça Federal, entre os assuntos mais demandados²⁵¹.

Ao lado da quantidade de processos tributários em andamento perante o Poder Judiciário, é pertinente observar que o montante envolvido nesses processos é vultoso. Em termos de valores, o relatório de pesquisa “Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro”²⁵² revelou que em 2018 existiam mais de R\$ 3,4 trilhões de reais em créditos tributários, somente da União, sendo disputados em demandas administrativas e judiciais, de forma que se os valores *sub judice* ingressassem para o Tesouro Nacional, seu patrimônio líquido, que à época da publicação do relatório se encontrava negativo em R\$ 2,4 trilhões de reais, se tornaria positivo.

Tais evidências empíricas que nos permitem inferir que o grau de litigiosidade entre Fisco e contribuinte brasileiros é intenso e disfuncional. Nesse contexto, por meio de pesquisa quantitativa e qualitativa, o Conselho Nacional de Justiça e o

²⁴⁹ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2022**. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>. Acesso em: 29. abr. 2023.

²⁵⁰ As execuções fiscais, enquanto classe processual, se prestam à execução de cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias, sendo que a dívida pode ser tributária ou não tributária, nos termos da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execução Fiscal). Talvez pelo escopo abrangente da execução fiscal, o Conselho Nacional de Justiça não destacou o volume de execuções fiscais voltadas somente à cobrança de crédito tributários.

²⁵¹ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2022**. Brasília: CNJ, 2022, p. 276. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>. Acesso em: 29. abr. 2023.

²⁵² INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL (ETCO) e ERNEST & YOUNG. **Desafios do Contencioso Tributário**. Disponível em: <https://www.etco.org.br/projetos/desafios-do-contencioso-tributario-brasileiro/>. Acesso em: 01 jun. 2020.

Instituto de Ensino e Pesquisa realizaram a pesquisa “A Efetividade do Contencioso Judicial Brasileiro”²⁵³, tendo como objetivo geral:

(...) identificar como as soluções de litígios na área tributária poderiam ser melhoradas, buscando qualificar a prestação jurisdicional de acordo com os princípios constitucionais da celeridade, duração razoável do processo, contraditório e ampla defesa.

Para o alcance de tal objetivo, mais especificamente, a pesquisa²⁵⁴ valeu-se de métodos que possibilitaram:

Identificar as possíveis causas e os incentivos ao litígio tributário judicial relacionados à complexidade do sistema tributário brasileiro (quais tributos geram potencialmente mais contencioso etc.) e as obrigações conexas à principal, como mandados de segurança visando à expedição de certidões de regularidade fiscal, liberação de mercadorias etc.

Na aplicação dos referidos métodos, foram testadas 12 hipóteses, dentre as quais destacam-se as aquelas comentadas mais adiante, na medida em que têm maior correlação com a temática da presente tese. Vejamos:

Hipótese 2 – elaboração, interpretação e aplicação da legislação tributária:

Os autores do referido Relatório levantaram a seguinte hipótese:

É possível aferir relação de causalidade entre os elevados estoques processuais e deficiências relacionadas à elaboração, interpretação e aplicação da legislação por parte da administração tributária. A falta de orientação dos contribuintes por parte da administração quanto à interpretação que esta faz da norma tributária é um fator de origem de contencioso.

(...)

Para que tal hipótese pudesse ser testada, foi elaborado a seguinte pergunta:

Pergunta 5 – Acessibilidade dos portais da administração tributária: A administração tributária possui portal com acesso simples e amigável onde concentra e atualiza as normas tributárias, bem como os atos nos quais registra sua interpretação sobre essas normas?

²⁵³ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA; INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa**. Brasília: CNJ, 2022, p. 19. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2022.

²⁵⁴ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA; INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa**. Brasília: CNJ, 2022, p. 19. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2022.

Concluiu-se que “Enquanto a maioria dos contribuintes entenda que as informações disponibilizadas nos portais das administrações tributárias não são acessíveis e amigáveis, a mesma percepção não é compartilhada pelo Fisco”.

Hipótese 6 – meios alternativos de solução de conflitos tributários:

Qual a contribuição dos meios alternativos de solução de conflitos tributários? Nesse sentido, a hipótese formulada é a seguinte: “Existe relação de causalidade entre o estoque de débitos exigíveis e a adoção dos meios alternativos de solução de conflitos tributários.”

A refutação à tal hipótese se deu a partir de dois questionamentos, quais sejam:

Pergunta 17 – Métodos alternativos de solução de conflitos:
A implementação, pelo ente federativo, de meio alternativo para a solução de conflitos tributários reduziu o estoque de dívida?

Pergunta 43 – Métodos alternativos para a solução dos litígios tributários: Utilizam-se métodos alternativos para a solução dos litígios tributários? Em caso positivo, especificar quais os métodos alternativos utilizados e o percentual dessa utilização em relação ao estoque total de processos judicializados?

Como resultado, a partir de perguntas feitas aos órgãos de representação judicial das Fazenda Públicas (as Procuradorias) acerca do emprego de métodos alternativos para solução de litígios tributários, os dados respondidos pela PGFN, PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR PG/DF e a PGM/Maceió não revelaram uma redução significativa no estoque de créditos tributários inscritos na dívida ativa na comparação entre o antes de depois da implementação de negócios jurídicos processual, mas indicam que há uma redução anual.

No entanto, os autores do referido relatório ressaltam que, (i) não foi possível estabelecer uma correlação e (ii) é necessário o levantamento ao longo de um intervalo temporal maior para avaliação, e (iii) o negócio jurídico processual não é o único meio alternativo para a solução de conflitos tributários.

Hipótese 7 – transparência e relação cooperativa:

Essa sétima hipótese tem especial relevância para a presente pesquisa, pois suscita uma correlação entre a falta de transparência da administração tributária com o comportamento das partes envolvidas, o que geraria a falta de cooperação, conforme se transcreve:

É possível aferir relação de causalidade entre os elevados estoques processuais e a ausência de transparência da administração tributária e de regras que promovam um relacionamento mais cooperativo entre Fisco e contribuintes?

Essa sétima hipótese foi enfrentada a partir da seguinte pergunta:

Pergunta 9 – Programas de conformidade tributária:

A administração tributária possui programas para premiar o contribuinte regular, com medidas como a redução de cumprimento de obrigações acessórias, redução de sanções no caso de autorregularização, exigência de garantia, canais específicos etc.?

Como resultado, obteve-se o seguinte:

A pergunta foi respondida por Procuradorias e Fiscos (Secretarias de Fazenda). A PGFN responde que tem programas de conformidade, enquanto as demais Procuradorias (PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR, PG/DF e PGM/Maceió, responderam que não. Já os Fiscos responderam que existem programas de conformidade tributária nos casos do DF, PE, RN, MG, AM, Recife e Aracaju. Por outro lado, não existiam programas de conformidade tributária nos casos Boa Vista, Salvador e Porto Alegre.

Hipótese 8 – complexidade da legislação tributária:

A oitava hipótese não é menos relevante, pois indica que há relação de causalidade entre os elevados estoques processuais e a complexidade da legislação tributária:

Pergunta 2 – Processos judiciais por tributo: Qual o percentual de processos judiciais por tributo?

Pergunta 23 – Processos por espécie tributária:

Qual o percentual por espécie tributária objeto do processo judicial (imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuição especial ou empréstimo compulsório)? E, se possível identificar, qual o percentual por subespécie tributária?

Como resultados, a pesquisa feita perante os Tribunais com recurso à Lei de Acesso à informação revelou que os tributos mais frequentemente disputados perante o Judiciário variam a depender do método e da fonte de pesquisa.

Quando extraídos do DataJud, que é a Base de Dados do Poder Judiciário, tributos mais frequentes em processos judiciais são IPTU (65,78%), ISSQN (9,07%), Taxa de Licenciamento de Estabelecimento (7,97%), ICMS (6,74%) e IPVA (3,02%).

Já quando os dados são extraídos por meio de expressões regulares, os tributos mais disputados são IPTU (24,98%), ICMS (16,46%), Contribuição previdenciária (8,24%), ITCMD (7,28%) e PIS (5,81%).

Considerando que alguns dos tributos que aparecem no resultado não são considerados tão complexos (especialmente o IPTU, cujo lançamento é direto), suscitou-se a possibilidade de seu surgimento estar relacionado ao fato de a base de contribuintes ser maior. Por isso, os autores consideram que há necessidade de definição de uma variável científica que possa indicar o grau de complexidade de cada tributo.

As perguntas levantadas e respectivas conclusões²⁵⁵ relativas às hipóteses extraídas do referido relatório de pesquisa estão disponíveis no Anexo I.

Vale frisar que no contexto dos relacionamentos entre Fisco e sujeitos passivos, a presente pesquisa considera que as medidas voltadas à redução da litigiosidade e aumento da conformidade tributária são políticas públicas.

Como visto anteriormente, adotamos a concepção de políticas públicas de Maria Paula Dallari Bucci, segundo a qual os programação de ação governamental se encontram no plano microinstitucional, e na institucionalidade dessas políticas públicas tributárias, existem diversos exemplos, tais como os programas de anistia tributária, denúncia espontânea, descontos para pagamento tempestivo, entre outros exemplos. Entretanto, grande parte das políticas conhecidas se voltam às situações em que já há um litígio estabelecido.

Nos itens a seguir, serão abordadas algumas práticas no contexto do relacionamento entre Fisco e contribuinte e como a Análise Comportamental do Direito e da Economia pode contribuir com os chamados *behavioral insights* especificamente no contexto brasileiro, de forma que passamos a tratar mais detidamente (ainda que não exaustivamente) dos meios de cobrança do crédito tributário e dos programas de governança e *compliance* tributário.

²⁵⁵ As perguntas e respostas estão transcritas, *ipsis literis*, a partir do relatório de pesquisa. Já as conclusões foram resumidas. Também é importante esclarecer que os autores se valeram da Lei de Acesso à Informação para obter informações das Procuradorias, Fiscos e do Poder Judiciário, que nem sempre foram respondidas. Vide íntegra do relatório de pesquisa: CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA; INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa**. Brasília: CNJ, 2022, p. 19. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2022.

Dentro de uma pesquisa que transita no universo das relações tributárias e dos comportamentos dos agentes dessa relação, a resolução de lides não poderia ficar de fora, não só porque a própria existência dessas lides é indesejável na perspectiva de um sistema funcional, mas também porque o acesso à justiça tributária não pode ser visto, restritivamente, apenas como acesso ao Poder Judiciário, mas sim como a possibilidade de uma justa solução, caso tais lides venham a ocorrer, o que está longe de ser incomum.

Nas palavras de José Casalta Nabais, isso implica em se pensar de forma mais abrangente na justiça fiscal²⁵⁶:

O que implica, designadamente, estar sempre aberto à interrogação sobre a origem, a prevenção e a resolução dos conflitos, ter presente uma preocupação permanente com a simplificação e melhoria técnica do ordenamento jurídico fiscal e abandonar a velha ideia de que a aplicação das normas jurídicas sobre impostos passa exclusivamente pela actuação unilateral da Administração Fiscal. Ou seja, na adopção de quaisquer medidas no respeitante ao sistema fiscal, não podemos esquecer os conflitos ou litígios que as mesmas podem originar, a premente necessidade de simplificação exigida pelo sistema e a imprescindível convocação da colaboração dos contribuintes para uma lograda aplicação das leis dos impostos.

Quanto aos conflitos e litígios, esse vem sendo o cerne da relação entre o Fisco e contribuintes no Brasil. Curiosamente, o próprio Poder Judiciário se reconhece como importante “fonte arrecadadora”, que gera um “retorno” para os cofres públicos, conforme se verifica no relatório Justiça em Números, produzido anualmente pelo Conselho Nacional de Justiça²⁵⁷:

O Judiciário é, ainda, fonte arrecadadora aos cofres públicos, tendo gerado, durante o ano de 2021, em decorrência da atividade jurisdicional, R\$ 73,42 bilhões, um retorno da ordem de 71% das despesas efetuadas. Esse foi o segundo maior montante auferido na série histórica. Grande parte dessa arrecadação decorre do pagamento dívidas decorrentes da execução fiscal (R\$ 44,6 bilhões) e recolhimento de custas (R\$ 14,5 bilhões), também incluídas outras receitas como as cobradas em imposto causa mortis nos inventários/arrolamentos judiciais, em execução previdenciária, em execução de penalidades impostas pelos órgãos de fiscalização das relações de trabalho, e em imposto de renda.

²⁵⁶ NABAIS, José Casalta. Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária. **Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**, ano I, n. 1. Brasília: PGFN, 2011, p. 19-43.

²⁵⁷ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA; INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa**. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2022.

Essa linha de raciocínio causa certa perplexidade, pois parece subverter a ideia básica de que a atividade jurisdicional tem como fundamento a pacificação dos conflitos e revela a parcialidade do Poder Judiciário nas lides tributárias.

Além dos meios de cobrança diretos, o Estado também pode utilizar meios indiretos ou coercitivos para induzir o contribuinte ao pagamento do tributo. Esses meios consistem na aplicação de sanções políticas ou administrativas ao contribuinte inadimplente, como a proibição de contratar com o poder público, a suspensão de benefícios fiscais, a cassação de alvará de funcionamento, entre outras medidas restritivas de direitos. Esses meios são controversos e devem ser aplicados com cautela, respeitando os princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade.

Em razão dessa problemática em torno do contencioso tributário é que são suscitados os meios de cobrança do crédito tributário, dentre os quais, têm grande espaço os meios “alternativos” ou “adequados” à resolução de disputas, geralmente associados a uma postura de maior consensualidade e autocomposição, ou seja, situações em que a atividade jurisdicional do Estado-juiz em alguma medida cede espaço ao protagonismo das próprias partes, no caso, Fisco e sujeito passivo.

Essa abordagem não tem como premissa uma suposta superioridade dos meios extrajudiciais de resolução de disputas tributárias. Se há algum tipo de superioridade entre os meios de resolução de disputas, essa valoração só será feita na medida em que haja uma maior colaboração entre as partes, já que, idealmente, os tributos seriam devidos e pagos *pari passu* com a ocorrência dos fatos econômicos que, previstos em lei, sejam aptos a revelar a capacidade contributiva do contribuinte, sem que necessariamente essa relação se torne objeto de uma lide.

O Poder Judiciário, sem dúvidas, exerce um papel relevantíssimo na pacificação dos conflitos, inclusive os de natureza tributária. Nessa perspectiva, vale lembrar que os conflitos também fazem parte das dinâmicas sociais. Nas palavras de Fabiana Marion Spengler²⁵⁸:

²⁵⁸ SPENGLER, Fabiana Marion. **Estado-Jurisdição em Crise e a Instituição do Consenso: por uma outra cultura no tratamento dos conflitos**. 2007. 1 v. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2007. Disponível em: <http://repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/2478/estado%20jurisdicao.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 17 out. 2023, p. 385.

(...) não obstante todo conflito ser considerado uma perturbação que rompe com a harmonia e o equilíbrio da sociedade, ele é uma maneira de interação importante para o desenvolvimento e amadurecimento democrático das relações sociais, já que impede a estagnação. Por conseguinte, o conflito não pode ser visto somente como uma patologia social. Conflito também é vitalidade.

Essa peculiar maneira de enxergar os conflitos pode ser exemplificada no contexto tributário quando se fala nas “teses tributárias” em que, proativamente, os sujeitos passivos ingressam em juízo para afastar a incidência de determinado tributo, quando estão diante de um tributo ilegal ou inconstitucional.

Adicionalmente, vale é investigar se e como os diferentes meios de resolução de disputas afetam a pré-disposição das partes em resolver os conflitos que orbitam em torno dos tributos, bem como seu comportamento no contexto do contencioso tributário.

Os conflitos tributários são aqueles que envolvem a exigência, o pagamento, a restituição ou a compensação de tributos, bem como as penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações tributárias. Esses conflitos podem surgir tanto na fase administrativa quanto na fase judicial da cobrança do crédito tributário.

Uma forma de nos aproximarmos da questão do comportamento das partes no contencioso tributário é dizer que com a Reforma Tributária do Consumo (Emenda Constitucional nº 132/2023), a Constituição Federal de 1988 passou a contar com a cooperação como um dos princípios que regem o Sistema Tributário Nacional. Embora o Sistema Tributário Nacional possa ser mais imediatamente relacionado ao direito material, é razoável dizer que a cooperação também pode e deve ser aplicada ao processo tributário.

Esse entendimento foi claramente adotado, inclusive, no Projeto de Lei Complementar nº 108/2024, que visa regulamentar entre outras coisas o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do Imposto sobre Bens e Serviços (art. 66, inc. X).

Falando não apenas sobre o contencioso tributário, mas sobre o processo civil de um modo geral, Erik Navarro Wolkart identifica no Brasil a existência de um “quadro trágico”, assim caracterizado²⁵⁹:

²⁵⁹ WOLKART, Erik Navarro. O que é cooperação no processo civil brasileiro? Direito, Teoria dos Jogos e Psicologia. *In*: YEUNG, Luciana (Org.). **Análise Econômica do Direito: temas contemporâneos**. São Paulo: Actual, 2020, p. 243.

(...) (i) número excessivo de processos (litigância desenfreada); (ii) manejo excessivo de recursos; (iii) esgotamento das cortes superiores; (iv) baixas taxas de autocomposição; (v) inefetividade da execução; (iv) litigância habitual; (vii) ausência de uniformidade e coerência jurisprudencial.

Pois bem.

A via judicial tradicional para a resolução dos conflitos tributários é a ação judicial, que pode ser proposta pelo contribuinte (ação anulatória, mandado de segurança, ação declaratória etc.) ou pela Fazenda Pública (execução fiscal). Essa via apresenta algumas desvantagens, como a demora, o custo, a complexidade, a formalidade e a insatisfação das partes.

Por outro lado, existem outros meios para resolução de disputas tributárias, tais como a transação tributária, que se situa no campo da autocomposição e consiste em um acordo entre o Fisco e o contribuinte, que do ponto de vista conceitual, visa a terminar ou prevenir um litígio tributário, mediante concessões mútuas, podendo envolver diferentes aspectos como o valor do crédito tributário, as formas de pagamento, os índices de juros e correção monetária, as multas etc.

A transação tributária foi prevista nos artigos 156, inciso III e 171 do Código Tributário Nacional desde a sua promulgação em 25 de outubro de 1966, portanto, não se trata de uma novidade legislativa, abstratamente falando, mas sim de uma modalidade de extinção do crédito tributário que tardou mais de meio século para que pudesse ser (mesmo que timidamente) regulamentada em âmbito federal, quando a Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019²⁶⁰ (MP 899), convertida na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, veio a estabelecer os “requisitos e as condições para que a União e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutive de litígio”, com especial foco nos créditos tributários considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação.

As modalidades de transação tributária previstas na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020 são três: (i) transação na cobrança da dívida ativa da União, das autarquias e das fundações públicas federais, cuja iniciativa pode ser da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pela Procuradoria-Geral Federal e pela Procuradoria-

²⁶⁰ BRASIL (Poder Executivo). Medida Provisória nº 899 de 16 de outubro de 2019. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. **Diário Oficial da União**. Brasília, 17 de outubro de 2019. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/mpv/mpv899.htm. Acesso em: 29 out. 2023.

Geral do Banco Central, de forma individual ou por adesão, ou por iniciativa do devedor, ou pela Procuradoria-Geral da União, em relação aos créditos sob sua responsabilidade; (ii) transação resolutiva de litígios aduaneiros ou tributários decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica, com base em manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia; (iii) e a contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, assim considerado aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere sessenta salários mínimos.

Antes dessa importante atualização legislativa, o que geralmente ocorria como sinalização de uma postura mais flexível por parte do Fisco em relação ao recebimento do crédito tributário eram os parcelamentos extraordinários (do tipo “REFIS”), muitas vezes criticados por colocarem os devedores em situação mais vantajosa do que os contribuintes pontuais, o que a Exposição de Motivos da própria MP 899 admite como uma prática “comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais, com concessão de prazos e descontos excessivos a todos aqueles que se enquadram na norma (mesmo aqueles com plena capacidade de pagamento integral da dívida)”.

Ocorre que, mesmo com as mais recentes atualizações da legislação, a transação tributária pode ser realizada tanto na fase administrativa quanto na fase judicial da cobrança do crédito tributário, mas desde que exista um litígio. Ou seja, a legislação não vem enxergando a transação como uma forma alternativa à própria existência do litígio, o que na prática limita sua abrangência na medida em que impede seu uso preventivo. Vejamos.

A prevenção dos conflitos em matéria tributária por meio da transação ainda não é adotada no Brasil, pois em linhas gerais a legislação prevê a necessidade da prévia existência de um litígio. Veja-se que o art. 1º da referida Lei nº 13.988/2020 expressamente prevê que a transação a ser realizada pela União, as suas autarquias e fundações é a transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

A inexistência da possibilidade de realização de transação tributária quando da inexistência de litígios restringe significativamente o uso dessa modalidade de extinção do crédito tributário, pois, como observado por Ariane Costa Guimarães²⁶¹:

²⁶¹ GUIMARÃES, Ariane Costa. **Transação e sua aplicabilidade a débitos declarados e não pagos (ainda não inscritos): análise sobre a possibilidade de adesão no contencioso tributário de**

Em nosso juízo, a interpretação restrita da transação apenas para solucionar litígio previamente existente obstrui a eficácia integral do próprio instituto, que deveria incluir não apenas as lides concretas mas igualmente as que possam ser instauradas (...). Isso porque, numa acepção mais sistemática, à qual nos filiamos, a transação deveria ser aplicada como forma preventiva de litígios, não apenas terminativa.

Como se pode ver, situações em que o sujeito passivo declara o tributo, mas não paga, estão excluídas da transação tributária nas formas previstas pela Lei nº 13.988/2020, haja vista que não há uma lide. Tal restrição não se justifica, seja à luz do imenso estoque de créditos tributários em cobrança por meio de execuções fiscais, ainda que se trate de tributos lançados pelo próprio contribuinte.

Da outra forma, quando verificamos experiências estrangeiras com a transação tributária, vemos que tal restrição não existe.

Sobre a inspiração em experiências estrangeiras, vale dizer que a Exposição de Motivos da MP 899, convertida na Lei nº 13.988/2020 admite que a medida é similar à *Offer in Compromise*, utilizado pelo Fisco dos Estados Unidos da América. Entretanto, se contrastadas as características da *Offer in Compromise* com a transação levada a cabo pelo Fisco Federal, vê-se que as ditas similaridades são limitadas. Isso porque, primeiramente, não há a necessidade de prévia existência de um litígio. Depois, porque conforme descrito por Clóvis Monteiro Ferreira da Silva Neto²⁶², a *Offer in Compromise* apresenta as seguintes características:

(1) cálculo personalizado do potencial razoável de cobrança, que leva o contribuinte a pagar o maior valor possível diante de sua situação financeira; (2) cláusula que exija do contribuinte conformidade total com as leis tributárias durante o período determinado; (3) órgão público dotado de profissionais com experiência em investigação patrimonial e em finanças corporativas; (4) “valor de ameaça” (*Thread Value*) suficiente para trazer o contribuinte à mesa de negociação, representado por um forte poder de cobrança administrativa; (5) normas infralegais elaboradas por intermédio de um procedimento legítimo, com participação popular, e um Poder Judiciário que tenha deferência aos órgãos do Poder Executivo quanto à interpretação de suas normas; e (6) auditorias frequentes, por órgão independente, quanto à eficácia do programa de transação, com análise dos resultados e apresentação de críticas construtivas.

relevante e disseminada controvérsia jurídica. *In*: SEEFELDER, Cláudio *et al* [coordenadores]. Comentários sobre Transação Tributária à luz da Lei nº 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. 1ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 47.

²⁶² NETO, Clóvis Monteiro Ferreira da Silva. **A transação tributária nos Estados Unidos: estrutura normativa e análise econômica.** *In*: SEEFELDER, Cláudio *et al* [coordenadores]. Comentários sobre Transação Tributária à luz da Lei nº 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. 1ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 116.

Dentre as características acima, é pertinente nos determos sobre a exigência de que o contribuinte se mantenha em conformidade com a legislação tributária, conforme a seguinte cláusula do Formulário de adesão ao *Offer in Compromise*:

Section 7 (Continued) Offer Terms	
I must comply with my future tax obligations and understand I remain liable for the full amount of my tax debt until all terms and conditions of this offer have been met.	<p>l) As both an express condition and as a contractual promise, I will strictly comply with all provisions of the internal revenue laws, including requirements to timely file tax returns and timely pay taxes for the five year period beginning with the date of acceptance of this offer and ending through the fifth year. I agree to promptly pay any liabilities assessed after acceptance of this offer for tax years ending prior to acceptance of this offer that were not otherwise identified in Section 1 or Section 2 of this agreement. I also understand that during the five year period I cannot request an installment agreement for unpaid taxes incurred before or after the accepted offer. I understand that I cannot request an offer for a tax liability during the five year period. If this is an offer being submitted for joint tax debt, and one of us does not comply with future obligations, only the non-compliant taxpayer will be in default of this agreement. An accepted offer will not be defaulted solely due to the assessment of an individual shared responsibility payment.</p> <p>m) I agree that I will remain liable for the full amount of the tax liability, accrued penalties and interest, until I have met all of the terms and conditions of this offer. Penalties and interest will continue to accrue until all payment terms of the offer have been met. If I file for bankruptcy before the terms and conditions of the offer are met, I agree that the IRS may file a claim for the full amount of the tax liability, accrued penalties and interest, and that any claim the IRS files in the bankruptcy proceeding will be a tax claim.</p> <p>n) Once the IRS accepts my offer in writing, I have no right to challenge the tax debt(s) in court or by filing a refund claim or refund suit for any liability or period listed in Section 1 or Section 2, even if the IRS defaults or rescinds the offer.</p>

Figura 6. Formulário de adesão à transação tributária (*Offer in Compromise*) utilizada pelo Fisco dos Estados Unidos da América

A título de comparação com o que dispõe a lei brasileira, apenas o item “n” da cláusula acima, que prevê que o contribuinte não poderá questionar administrativa ou judicialmente o tributo transacionado, é que guarda uma certa similaridade com a Lei nº 13.988/2020, cujo art. 3º, incisos IV e V, prevê que o devedor assume os seguintes compromissos:

- IV - desistir das impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações ou recursos; e
- V - renunciar a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais, inclusive as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, por meio de requerimento de extinção do respectivo processo com resolução de mérito, nos termos da alínea c do inciso III do **caput** do art. 487 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

Dessa forma, vê-se que a impossibilidade de realização de transação tributária ante a inexistência de um litígio, bem como a inexistência de uma vinculação do devedor à permanência em um estado de *compliance* é uma relevante lacuna na legislação nacional, pois, consoante as lições de Clóvis Monteiro Ferreira da Silva

Neto²⁶³, tal exigência propicia um “novo começo” (*Fresh-Start Policy*), já que o contribuinte devedor teme a rescisão da transação e se reintegra a uma condição de “plena legalidade”.

Com as mais recentes formas de transação adotadas em âmbito federal, estadual e municipal, podemos dizer que a discussão sobre a transigibilidade das controvérsias tributárias no Brasil se encontra superada, pois o instrumento vem sendo usado sem grandes preocupações quanto a sua compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro.

Nesse aspecto, a grande preocupação era se a transação tributária violaria o princípio do interesse público, sendo objeto de atenção na doutrina qual seria o conceito de interesse público adotado como paradigma.

A definição de interesse público ultrapassa os limites do direito tributário e muito já se discutiu no campo do direito administrativo, uma vez que esse mesmo argumento aparecia como óbice à adoção da arbitragem no âmbito dos contratos administrativos.

Dentre as características da transação, a que mais nos interessa para os fins da presente tese é o fato de se tratar não apenas de uma forma de se resolver um conflito, mas também de preveni-lo, o que exige uma postura mais complacente, nos termos do artigo 840 do Código Civil brasileiro: “Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”.

Outra possibilidade seria a implementação da arbitragem tributária. Uma definição geralmente aceita de arbitragem é “a instituição pela qual as pessoas capazes de contratar confiam a árbitros, por elas indicados ou não, o julgamento de seus litígios relativos a direitos transigíveis”²⁶⁴.

Já a arbitragem tributária é uma forma heterocompositiva de resolução de conflitos tributários em que o Fisco e o contribuinte, espontaneamente, submetem o seu conflito a um ou mais árbitros, que são escolhidos pelas partes ou por uma instituição arbitral, e que proferem uma decisão vinculante e final sobre o caso²⁶⁵.

²⁶³ NETO, Clóvis Monteiro Ferreira da Silva. **A transação tributária nos Estados Unidos: estrutura normativa e análise econômica**. In: SEEFELDER, Cláudio *et al* [coordenadores]. Comentários sobre Transação Tributária à luz da Lei nº 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. 1ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 112.

²⁶⁴ CARREIRA ALVIM, J. E. **Tratado geral da arbitragem**. Belo Horizonte: Mandamento, 2005, p. 14.

²⁶⁵ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias**. 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-12022014->

Portanto, o conceito de arbitragem que, de um modo geral, já é bastante difundido no direito se difere da arbitragem mormente em razão de haver um ente estatal como parte e também quanto ao seu objeto, que é o tributo. Tal diferenciação pode parecer simples, mas atrai uma série de questionamentos que vem sendo enfrentados pela literatura tributarista nos últimos anos.

Cabe enfrentar o questionamento sobre se a arbitragem tributária só pode ser realizada apenas na fase judicial da cobrança do crédito tributário, e somente para os casos que envolvam questões de direito disponível, bem como o que seria disponibilidade para fins tributários.

Tais questionamentos passam por entender (i) a questão da suposta indisponibilidade do crédito tributário; (ii) a existência da arbitragem enquanto meio adequado à solução de disputas tributárias; (iii) a título de comparação, uma breve análise de experiências estrangeiras, onde as duas primeiras questões já foram enfrentadas não apenas no plano doutrinário, mas também no plano legislativo e judicial.

Quanto às lides que podem ser submetidas à arbitragem, em linha com as definições teóricas acima citadas, a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996 ("Lei de Arbitragem") determina em seu art. 1º que "As pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis".

Com a alteração promovida pela Lei nº 13.129, de 26 de maio de 2015, o referido dispositivo legal passou a contar com os dispositivos abaixo, que abriram a possibilidade de a Administração Pública submeter-se ao juízo arbitral:

§ 1o A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

§ 2o A autoridade ou o órgão competente da administração pública direta para a celebração de convenção de arbitragem é a mesma para a realização de acordos ou transações.

Anteriormente às alterações promovidas pela Lei nº 13.129, de 26 de maio de 2015 na Lei de Arbitragem, tal possibilidade já tinha previsão no artigo 23-A da Lei nº 8.987/95²⁶⁶, relativa ao regime de concessão e permissão da prestação de serviços

135619/publico/dissertacao_mestrado_final_Priscila_Faricelli_de_Mendonca.pdf. Acesso em: 12 nov. 2023.

²⁶⁶ Art. 23-A. O contrato de concessão poderá prever o emprego de mecanismos privados para resolução de disputas decorrentes ou relacionadas ao contrato, inclusive a arbitragem, a ser realizada no Brasil e em língua portuguesa, nos termos da Lei no 9.307, de 23 de setembro de 1996.

públicos, previsto no art. 175 da Constituição Federal de 1988, e no artigo 11, III, da Lei nº 11.079/04²⁶⁷, relativa às parcerias público-privadas, além de normas esparsas contidas na legislação sobre telecomunicações, transportes aquaviários e terrestres, energia elétrica, por exemplo.

A Lei nº 8.666/93, que à época era a lei geral das licitações, era omissa a respeito da arbitralidade dos contratos administrativos.

Atualmente, as licitações e contratos administrativos são regidos pela Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021, que expressamente permite a adoção de meios alternativos de resolução de controvérsias²⁶⁸, de modo que os contratos administrativos podem extintos por decisão arbitral, em decorrência de cláusula compromissória ou compromisso arbitral²⁶⁹, sujeita ao princípio da publicidade.

Destarte, vê-se que não há dúvidas quanto ao aspecto subjetivo, no sentido de a Administração Pública poder ser parte de litígio submetido à arbitragem.

Por outro lado, já não é tão pacífica no Brasil a possibilidade de a Administração Pública se submeter à arbitragem quando o objeto da lide é o tributo. Isso se dá em razão de a arbitragem ter sua utilização limitada ao contexto dos direitos patrimoniais disponíveis.

Esta limitação é o que, em tese, impediria a implementação da arbitragem tributária no Brasil, já que o crédito tributário não se amolda ao conceito de direito patrimonial disponível. Quanto aos pressupostos para possibilitar a arbitragem no Brasil e superar esse suposto impedimento à adoção da arbitragem tributária, Fernanda Cimbra Santiago²⁷⁰ entende que a indisponibilidade do crédito tributário não

²⁶⁷ Art. 11. O instrumento convocatório conterá minuta do contrato, indicará expressamente a submissão da licitação às normas desta Lei e observará, no que couber, os §§ 3º e 4º do art. 15, os arts. 18, 19 e 21 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, podendo ainda prever:

(...)

III – o emprego dos mecanismos privados de resolução de disputas, inclusive a arbitragem, a ser realizada no Brasil e em língua portuguesa, nos termos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, para dirimir conflitos decorrentes ou relacionados ao contrato.

²⁶⁸ Art. 151. Nas contratações regidas por esta Lei, poderão ser utilizados meios alternativos de prevenção e resolução de controvérsias, notadamente a conciliação, a mediação, o comitê de resolução de disputas e a arbitragem.

Parágrafo único. Será aplicado o disposto no caput deste artigo às controvérsias relacionadas a direitos patrimoniais disponíveis, como as questões relacionadas ao restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, ao inadimplemento de obrigações contratuais por quaisquer das partes e ao cálculo de indenizações.

²⁶⁹ Art. 138. A extinção do contrato poderá ser:

(...)

III - determinada por decisão arbitral, em decorrência de cláusula compromissória ou compromisso arbitral, ou por decisão judicial.

²⁷⁰ SANTIAGO, Fernanda Cimbra. Arbitragem tributária: análise dos pressupostos e da possibilidade de implementação no Brasil. **Revista da Escola Superior da PGE-SP**, [S. l.], v. 10, n. 1, p. 177-208,

seria um impeditivo, pois a rigor não se trataria de uma disposição e deveria existir na legislação a delimitação quanto ao escopo da arbitragem.

Atualmente, tramita perante o Poder Legislativo, o Projeto de Lei nº 2791/22, criado por uma comissão de juristas instituída pelo Senado Federal em conjunto com o Supremo Tribunal Federal no Ato Conjunto de seus Presidentes nº 1/2022, com o objetivo de instituir a arbitragem tributária e aduaneira no Brasil, de modo a prevenir e resolver litígios tributários.

Mais do enfrentar as supostas limitações jurídicas à participação da Administração Pública em conflitos sujeitos ao instituto da arbitragem tributária no Brasil, que como visto acima nos parecem já estarem superadas ao menos no plano doutrinário, importa para os fins da presente tese, saber se e como a arbitragem tributária conforma o comportamento das partes envolvidas.

Um dos aspectos interessantes na adoção da arbitragem é que o tempo de duração do processo arbitral é significativamente menor do que o processo judicial. Na pesquisa “Arbitragem em números”, realizada por Selma Ferreira Lemes, com dados relativos a oito câmaras de arbitragem no Brasil, foi constatado que a duração média do procedimento arbitral foi de 18,41 meses em 2021²⁷¹.

Comparativamente, no mesmo período, a duração média de um processo judicial no Brasil (considerado o Poder Judiciário como um todo), foi de 4 anos e 8 meses. Considerando-se somente as execuções fiscais, no mais recente relatório “Justiça em números”, o Conselho Nacional de Justiça²⁷² afirma que:

O tempo de giro do acervo desses processos é de 7 anos e 2 meses, ou seja, mesmo que o Judiciário parasse de receber novas execuções fiscais, ainda seria necessário todo esse tempo para liquidar o acervo existente.

Ademais, o Conselho Nacional de Justiça afirma que as execuções fiscais são o principal fator para a morosidade do Poder Judiciário no Brasil. Isso porque, de acordo com aquele mesmo relatório²⁷³:

31 dez. 2019. Disponível em: <https://revistas.pge.sp.gov.br/index.php/revistaespgesp/article/view/157>. Acesso em: 14 jun. 2024.

²⁷¹ LEMES, Selma Ferreira. **Arbitragem em números: pesquisa 2020/2021 realizada em 2022**. [S. l.]. Disponível em: https://infograficos-est.valor.com.br/pdf/2022_08_16_PESQUISA_Final.pdf. Acesso em: 15 nov. 2023.

²⁷² CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em números 2024**. Brasília: CNJ, 2024. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024-v-28-05-2024.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2024.

²⁷³ *Ibid.*, p. 204.

Os processos de execução fiscal representam aproximadamente 31% do total de casos pendentes e 59% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87,8%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2023, apenas 12 foram baixados. Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia 5,8 pontos percentuais, passando de 70,5% para 64,7% em 2023.

Portanto, a concentração dos processos administrativos e judiciais nas esferas da própria Administração Públicas e do Poder Judiciário não parece ser suficientes quando se trata de resolução de disputas tributárias em uma perspectiva de colaboração.

Além disso, pode-se cogitar da instituição da mediação tributária. Trata-se de um processo em que um mediador imparcial facilita o diálogo entre o Fisco e o contribuinte, buscando identificar os interesses e as necessidades de cada um, e auxiliando na construção de uma solução consensual para o conflito. A mediação tributária pode ser realizada tanto na fase administrativa quanto na fase judicial da cobrança do crédito tributário.

Atualmente, a possibilidade de mediação tributária ainda não existe no Brasil, mas se encontra em tramitação no Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 2.485/2022, de autoria do Senador Rodrigo Pacheco, resultante do Relatório Final da Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional, instituída pelo Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal nº 1/2022.

Caso o referido Projeto de Lei nº 2.485/2022 venha a ser convertido em lei, tal instituto poderá ser usado, ao menos no âmbito da União, nos seguintes termos:

Art. 1º Fica instituída a mediação tributária na União como meio de **prevenção consensual de conflitos em matéria tributária** administrativa e judicial entre a Fazenda Pública Federal e o sujeito passivo. (grifamos)

O conceito de mediação tributária adotado no Projeto de Lei nº 2.485/2022 é o seguinte:

Art. 4º Para os efeitos desta Lei, considera-se:
I – mediação tributária: o método e procedimento requerido, instaurado e mantido voluntariamente pelo agente competente da administração tributária federal e pelo sujeito passivo, no qual a assistência

facilitadora ou diretiva de um terceiro imparcial busca a **prevenção de conflito tributário**, cujo resultado poderá ser a celebração de acordo, formalizado por meio de termo de entendimento das partes; (grifamos)

É importante destacar ainda que entre os princípios que informarão a mediação tributária, caso o instituto seja introduzido no Brasil, consoante do art. 3º do Projeto de Lei nº 2.485/2022, estão a consensualidade, boa-fé e o respeito mútuo entre as partes e respeito às leis vigentes.

Dentre os princípios acima elencados na referida proposta legislativa, salta aos olhos o princípio da consensualidade, que se aplicado seria capaz de trazer inovações à dinâmica processual tributária, haja vista que no atual estágio da relação entre Fisco e contribuinte, não se tem notícia de que exista consensualidade, a não ser quanto à existência do próprio litígio.

Entretanto, todos esses caminhos para a resolução de litígios podem ser menos acionados com o fomento à governança e o compliance tributário a partir de políticas públicas.

Como abordado nos itens anteriores, o Direito, a Economia e as Políticas Públicas se complementam para a compreensão dos processos institucionais que podem levar o Estado à concretização dos direitos fundamentais, rumo à efetivação da cidadania.

Muitas vezes, pesquisadores atentos à essa relação de complementaridade focam em questões relativas às consequências legislativas e jurisprudenciais, mas não tanto em como se dá o desenho e a implementação de tais políticas públicas, o que é importante, mas certamente é insuficiente para um olhar mais amplo sobre como o Direito contribuiu para a institucionalidade das políticas públicas.

Nas palavras de Mariana Levy Piza Fontes,²⁷⁴ “o estudo dos dilemas relacionados à eficácia e aplicabilidade da legislação exige que se amplie a lente de análise para além do processo legislativo ou da judicialização de políticas públicas”. Essa visão de maior amplitude quanto às possibilidades de pesquisas relacionadas aplicada ao campo das políticas fiscais é fundamental para uma melhor compreensão das implicações do desenho normativo e dos arranjos institucionais para a relação entre Fisco e contribuinte.

²⁷⁴ FONTES, Mariana Levy Piza. Direito e implementação de políticas públicas: caminhos para uma agenda de pesquisa. **Revista Direito GV**, [S. l.], v. 19, p. 9-25, 19 abr. 2023. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/89240/83814>. Acesso em: 14 mai. 2023.

Assim, temas como a evasão fiscal e os fatores determinantes para o compliance tributário têm sido frequentes no domínio da pesquisa em política fiscal.

Veja-se, por exemplo, o artigo de Fadi Al-Asfour e Robert W. McGee²⁷⁵, no qual os autores analisaram exaustivamente os cem estudos mais citados na área, para sintetizar o conhecimento acumulado ao longo de décadas de pesquisas, registrando que a conformidade tributária deriva de uma complexa interação de atitudes individuais, avaliações de risco, confiança nas instituições e especificidades regionais. Nessa toada, eles destacam o papel emergente dos aportes comportamentais, bem como o papel da tecnologia na construção de políticas tributárias.

É princípio geral do direito a ideia de dar a cada um o que lhe é devido. Na relação jurídica tributária, o pagamento dos tributos pode ser considerado o momento crucial de conformidade em que aquilo que devido finalmente chega ao credor. No entanto, como abordado anteriormente neste trabalho e o nível de litigiosidade tributária no Brasil corrobora, o cumprimento da legislação tributária não é um fenômeno garantido por meio da mera existência da legislação tributária.

Há fatores até mesmo extralegais que afetam a disposição individual ao cumprimento dessa lei, tais como confiança no Governo e o sentimento de legitimidade entre aquilo que é arrecadado e o que é gasto.

A institucionalização de um programa de orçamento participativo no qual os cidadãos tenham a real possibilidade de influenciar diretamente na alocação dos recursos públicos pode potencializar essa disposição significativamente.

Tanto é assim que o estudo estatístico conduzido por Touchton, Wampler e Peixoto²⁷⁶ demonstrou que os municípios nos quais há instituições voltadas à construção de orçamentos participativos (*participatory budgeting* – PB), há um maior *compliance* tributário. Em média, segundo os referidos autores, os municípios com orçamentos participativos têm uma performance fiscal 34% superior àqueles no qual

²⁷⁵ AL-ASFOUR, Fadi e MCGEE, Robert W. Tax Evasion and Tax Compliance: What Have We Learned from the 100 Most Cited Studies? In: MCGEE, Robert W e SHOPOVSKI, J. (Editores). **The Ethics of Tax Evasion**. Vol. 2. [S. l.]: Springer, 2024. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Robert-Mcgee5/publication/377771590_Tax_Evasion_and_Tax_Compliance_What_Have_We_Learned_from_the_100_Most_Cited_Studies/links/65b79725790074549748ca67/Tax-Evasion-and-Tax-Compliance-What-Have-We-Learned-from-the-100-Most-Cited-Studies.pdf. Acesso em 26 fev. 2024.

²⁷⁶ TOUCHTON, Michael Ryan, WAMPLER, Brian e PEIXOTO, Tiago Carneiro. Of Governance and Revenue: Participatory Institutions and Tax Compliance in Brazil. **World Bank Policy Research Working Paper No. 8797**: [S. l.], março, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3362641>. Acesso em: 16 mai. 2023.

tal prática não é adotada. Quando o orçamento participativo é adotado durante intervalos maiores do que oito anos, esse percentual sobe para 39%.

Em estudo realizado com o objetivo de identificar a relação entre a confiança no governo, custo de conformidade do imposto sobre o valor agregado (*Value Added Tax – VAT*) e os níveis de conformidade na Jordânia, a autora Ahmad Alshira'h²⁷⁷ concluiu por meio de questionários respondidos *online* por 189 pessoas que o principal fator de conformidade, para os fins do VAT é a confiança no governo e não necessariamente os custos de conformidade.

Para esse exercício de legitimação da política fiscal (a tributação de um lado e o orçamento público de outro), para o qual a legalidade tem se mostrado insuficiente, o capítulo a seguir explora alguns caminhos possíveis, a partir dos aportes da Análise Comportamental do Direito e da Economia.

²⁷⁷ ALSHIRA'H, Ahmad. How can value added tax compliance be incentivized? An experimental examination of trust in government and tax compliance costs. **Journal of Money Laundering Control**, [S. l.], Vol. 27 No. 1, p. 191-208, 11 jul. 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/JMLC-01-2023-0009>. Acesso em: 26 fev. 2024.

3 **BEHAVIORAL INSIGHTS: CONTRIBUIÇÕES PARA O RELACIONAMENTO ENTRE FISCO E SUJEITO PASSIVO NO CONTEXTO BRASILEIRO E INTERNACIONAL**

Os autores associados à Análise Econômica do Direito comumente se utilizam das bases teóricas dos economistas neoclássicos, ou seja, aqueles que adotam a ideia da maximização racional da utilidade como objetivo comum do *homo economicus*. Entretanto, é importante dizer que, ao longo de suas respectivas trajetórias acadêmicas, em maior ou menor grau, houve espaço para mudanças de posicionamento ou ampliação de foco, como veremos a seguir.

A Economia Comportamental (antes de se preocupar com qualquer aplicação jurídica) é um campo relativamente novo, que se vale de conceitos da Psicologia e da própria Economia, para uma melhor compreensão do processo de tomada de decisões dos agentes econômicos. Diz-se que é “melhor” em relação ao fato de que parte da compreensão de que as pessoas não agem sempre racionalmente, ou nem sempre agem para a maximização do seu bem-estar.

Um dos primeiros autores que questionou a literatura econômica clássica relativamente à racionalidade da figura do *homo economicus* e passou a apontar o fato de que as pessoas têm uma racionalidade limitada foi Herbert A. Simon, na obra originalmente publicada em 1947, *Administrative Behavior: a study of decision-making processes ins Administrative Organizations* ²⁷⁸.

A preocupação de Herbert A. Simon era o processo de escolha voltado à administração de empresas (não ao direito). Entretanto, ele se vale de autores da área da psicologia e da sociologia para demonstrar que já era possível refutar a concepção racionalista do processo decisório àquela época, com base em autores como Harold D. Lasswell e Sigmund Freud²⁷⁹.

De certo modo, essa compreensão não é um fim em si mesmo, pois é frequente a promessa de que a Economia Comportamental oferece estratégias para influenciar nesse processo de tomada de decisões de modo que isso resulte em

²⁷⁸ SIMON, Herbert A. **Administrative Behavior: a study of decision-making processes ins Administrative Organizations**. 4ª ed. The Free Press, 1997, p. 72.

²⁷⁹ Sobre a existência de precedentes de outras áreas do conhecimento que indicavam que a visão racionalista do ser humano não deveria ser levada à risca, Simon afirmou que: “esse equívoco, que permeou a teoria política utilitarista e grande parte da teoria econômica clássica, foi decisivamente refutado pelos desenvolvimentos modernos da psicologia e da sociologia”. Livremente traduzido do original: “*that misconception, which permeated utilitarian political theory and a large part of classical economic theory, has been decisively refuted by modern developments in psychology and sociology*”. SIMON, Herbert A. *Ibid*, p. 72.

escolhas melhores do que aquelas que seriam tomadas sem essa intervenção, já que estas podem estar enviesadas ou ser determinadas de forma irracional.

Além disso, também há o interesse em entender quais são os fatores que levam a escolhas não racionais, tais como a disponibilidade, a aversão a perda, o excesso de otimismo que, como visto anteriormente, os economistas comportamentais chamam de heurísticas e vieses. Resumidamente, as diferenças básicas entre a forma como os economistas comportamentais enxergam o *homo economicus* idealizado pela economia em relação às pessoas reais (*homo sapiens*) pode ser assim ilustrada²⁸⁰:

<i>Homo economicus</i>	<i>Homo sapiens</i>
Preferências bem definidas	Preferências não tão bem definidas
Decisões ponderadas em relação a todas as alternativas	Decisões baseadas no que for mais fácil
Age racionalmente	Vulnerável ao ambiente, pressão social, culpa, vieses etc.
Busca sempre ganhos financeiros	Nem sempre busca ganhos financeiros

Tabela 1 - Elaboração própria, baseada na ilustração de Balawi e Ayoub

Como dito acima, muito se diz sobre a aplicabilidade prática da Economia Comportamental, por meio de estratégias que doravante serão chamadas simplesmente de “intervenção comportamentais” e, mais especificamente, sobre a utilização dos *nudges* na arquitetura de escolhas, no processo decisório dos indivíduos, sobretudo quando se trata de modelos econômicos que levem em consideração o fato de o *homo sapiens* ter uma racionalidade limitada. Nesse sentido, veremos que uma das principais aplicações das intervenções comportamentais se dá na formulação de políticas públicas, na medida em que promete dar ao governo um ferramental fácil de executar, barato em termos de custos de aplicação e efetivo em termos de resultados.

No âmbito das políticas públicas, tem-se estudado a aplicabilidade práticas dessas intervenções comportamentais sob a rubrica de “*behavioural Insights*”

²⁸⁰ BALAWI, Ayman; AYOUN, Asad. A review of the main differences between behavioral and traditional economics: a focus on the impact of nudge theory on public policies and its applications. **Modern Management Review**, [S. l.], v. 28, n. 4, p. 17-31, 31 dez. 2023. Rzeszow University of Technology. Disponível em: <https://journals.prz.edu.pl/mmr/article/view/1504>. Acesso em: 08 jan. 2024.

(intervenções comportamentais), que são definidos pela OCDE²⁸¹ nos seguintes termos:

As intervenções comportamentais visam melhorar o bem-estar dos cidadãos e consumidores através de políticas e regulamentações que são formadas com base em resultados testados empiricamente, derivados de métodos experimentais sólidos. As intervenções comportamentais são uma disciplina numa família de três, sendo as outras ciências comportamentais e economia comportamental, que misturam estratégias econômicas tradicionais com aportes da psicologia, da ciência cognitiva e de outras ciências sociais para descobrir os muitos fatores “irracionais” que influenciam a tomada de decisões.

A aplicação de intervenções comportamentais à política tem suas origens na relação entre ciência cognitiva, psicologia e economia e no uso de métodos importados da psicologia experimental. Muitas vezes envolve a utilização de experiências e observações para identificar padrões de comportamento e utilizar essas conclusões para informar políticas e regulamentação.

Considerando que, no Brasil, o Sistema Tributário Nacional está amplamente constitucionalizado a partir do art. 145 da Constituição da República, além de outros dispositivos esparsos no texto constitucional, mais a vastidão da legislação infraconstitucional, a possibilidade de adoção desse tipo de abordagem pode não ser tão óbvia, inclusive porque mesmo fora do Direito Tributário, o princípio da legalidade rege a Administração Pública.

Todavia, se a mera existência de uma obrigação legal seria suficiente para pautar todo o comportamento das partes da relação jurídica tributária, seja o sujeito ativo ou o sujeito passivo, a experiência mostra que há diversos elementos, como o papel das instituições, a confiança ou não no Poder Público e a complexidade do sistema que acabam moldando os comportamentos do Fisco e do contribuinte por meio de heurísticas e vieses.

²⁸¹ Livrementemente traduzido do original: *Behavioural insights aim at improving the welfare of citizens and consumers through policies and regulations that are formed based on empirically-tested results, derived using sound experimental methods. Behavioural insights is one discipline in a family of three, the others being behavioural sciences and behavioural economics, which mix traditional economic strategies with insights from psychology, cognitive science and other social sciences to discover the many "irrational" factors that influence decision making. (Lunn, 2014; OECD, 2016). The application of behavioural insights to policy has its origins in the relationship between cognitive science, psychology and economics and the use of methods imported from experimental psychology. It often involves the use of experiment and observation to identify patterns of behaviour and use these findings to inform policies and regulation.* ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Behavioural Insights and Public Policy: Lessons from Around the World**. OECD Publishing: Paris, 2017, p. 18. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264270480-en>. Acesso em: 16 abr. 2021.

Dito isso, é necessário ter em perspectiva que não é todo o conteúdo da relação jurídica tributária que se rege pelo princípio da legalidade enquanto tipicidade cerrada. Da perspectiva da Administração, faz-se necessário recorrer à vinculação do ato administrativo não enquanto “armadura”, mas sim enquanto como ato voltado a uma finalidade pública.

Ademais, as intervenções comportamentais podem transitar no campo do direito tributário material ou formal, na medida em que venham a se institucionalizar como política pública por meio de normas jurídicas, prevendo direitos ou deveres. Tal afirmação leva em consideração a distinção entre direito tributário material, de caráter dogmático, e o direito tributário administrativo ou direito tributário formal, adotado no pensamento de Dino Jarach²⁸², segundo o qual:

A distinção entre direito tributário material e direito tributário formal pode ser especificada nesta fórmula: a primeira é o conjunto de normas que regem o tributo e as relações jurídicas acessórias, ou seja, que estão logicamente vinculadas ao imposto; O formal é o conjunto de normas que disciplinam a atividade administrativa e as relações que estão teleologicamente ligadas ao tributo. O vínculo lógico e necessário com o tributo caracteriza o direito tributário material: a falta de vínculo lógico e necessário e por outro lado o vínculo teleológico explica a distinção do direito tributário formal do substantivo e o motivo de intitulá-lo “direito administrativo tributário”.

O que importa da distinção acima é que mesmo nas normas de direito tributário formal, o que se destaca é sua finalidade, que deve ser aplicada em linha com a teleologia da norma. Como já enunciou Hans Kelsen²⁸³, as normas jurídicas de que se ocupam a teoria jurídica estática são aquelas reguladoras das condutas humanas.

Por outro lado, as condutas humanas que são reguladas pelas normas jurídicas são objeto da teoria jurídica dinâmica, que se ocupa dos atos de produção e de aplicação do direito. Hans Kelsen se refere especificamente ao processo

²⁸² Livrementemente traduzido do original: *La distinción entre derecho tributario material y derecho tributario formal se puede concretar en esta fórmula: el primero es el conjunto de normas que disciplinan el tributo y las relaciones jurídicas accesorias, es decir, que lógicamente se vinculan al tributo; el formal es el conjunto de normas que disciplinan la actividad administrativa y las relaciones que teleológicamente se vinculan al tributo. La vinculación lógica y necesaria al tributo caracteriza el derecho tributario material: la falta de vinculación lógica y necesaria y por otro lado la vinculación teleológica explican la distinción del derecho tributario formal del sustantivo y la razón para titularlo derecho "tributario administrativo".* JARACH, Dino. **El hecho imponible: Teoría general del derecho tributario substantivo**. 3ª ed. Buenos Aires: AbeledoPerrot, 2011, p. 16.

²⁸³ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 79.

legislativo²⁸⁴, mas não exclui do campo da teoria dinâmica a “aplicação” do direito, levada a cabo pela Administração.

O modo de aplicação das normas jurídicas tributárias pode se valer das intervenções comportamentais, como se verá adiante, para que se evite que a relação entre Fisco e contribuinte chegue a um estado patológico, como são as situações de execução forçada, entre outras situações.

A priori, as intervenções comportamentais como os *nudges* (estímulos, em tradução livre) podem integrar o desenho das políticas públicas, uma vez que buscam influenciar o comportamento das pessoas de modo que esse comportamento vá ao encontro dos objetivos traçados, mas sem proibir ou impedir qualquer ação específica, ou seja, sem necessariamente restringir as escolhas disponíveis.

Como será exposto nos itens seguintes, as intervenções comportamentais já são usadas em várias áreas das políticas públicas, incluindo saúde, meio ambiente, economia e finanças, educação, entre outras.

Por exemplo, se tornaram bastante conhecidos²⁸⁵ os casos na área de saúde, onde os *nudges* podem ser usados para encorajar as pessoas a fazerem mais exercícios, se alimentarem de forma mais saudável, serem doadores de órgãos ou tomarem vacinas. Na área financeira, os *nudges* podem ser usados para encorajar as pessoas a pouparem mais dinheiro ou a investirem em planos de previdência.

Pelo fato de as relações tributárias terem natureza obrigacional, nas quais a pessoa que incorre no fato previsto em lei como hipótese de incidência tributária se torna “sujeito passivo”, não é tão óbvia, em um primeiro momento, a utilidade desse tipo de intervenção. É dizer, as relações entre os indivíduos e o Estado, geralmente, são intermediadas pela lei, nem sempre havendo um campo livre para escolhas, inclusive porque determinados comportamentos são passíveis de sanções, tais como a aplicação de multas e outras penalidades.

Entretanto, por diversos motivos, desde a dificuldade em se entender as normas que regem o sistema tributário, até mesmo a percepção de que a cobrança de tributos não é legítima, pode haver a frustração do adimplemento dos tributos.

²⁸⁴ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 80.

²⁸⁵ SUNSTEIN, Cass R. e THALER, Richard. H. **Nudges: como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019.

O fluxo normalmente seguido pela obrigação tributária, representado de forma resumida abaixo, levaria o Fisco a mover-se mais ativamente para o *enforcement* da legislação tributária com o cumprimento da obrigação e com a extinção do crédito tributário pelo pagamento especialmente quando o sujeito passivo se imiscuir de suas obrigações:

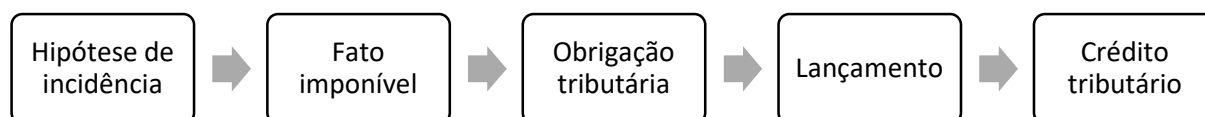


Figura 4. Fluxograma da obrigação tributária (elaboração própria)

No entanto, no particular contexto brasileiro, o auto índice de litigiosidade mostra que esse fluxo básico não tem sido suficiente para a construção de um ambiente de colaboração entre Fisco e sujeitos passivos. É nesse sentido que surge o interesse, do ponto de vista do Direito e Políticas Públicas, para que os aportes concebidos no âmbito da Análise Comportamental do Direito e da Economia sejam empregados no Brasil.

Ainda que estejamos diante de um dever legal que não configura sanção por ato ilícito, tal como o pagamento de tributos, é comum que as pessoas não se comportem de acordo com a lei, isto é, em alguma medida, os indivíduos escolhem não estar em conformidade com o que o Estado impõe.

Tal comportamento pode ser interpretado de inúmeras maneiras, mas considerando que as políticas públicas são pensadas para o atingimento de determinados fins, o esperado seria que os indivíduos racionalmente escolhessem agir em conformidade com a ordem jurídica, ao menos para se evitar a aplicação de sanções.

Nesse sentido, ainda que intervenções como os *nudges* possam ser úteis ao atingimento de determinados fins, a literatura econômica oferece desafios que merecem ser levados em consideração, antes mesmo de uma possível aplicação no campo das políticas públicas.

Ocorre que, conforme advertido por Roberta Muramatsu²⁸⁶, a utilização de *nudges* é passível de críticas e merece atenção na medida em que *policymakers* também são limitados em seus conhecimentos, o que pode ter inclusive implicações éticas, epistêmicas e práticas.

Veja-se que Cass R. Sunstein e Richard H. Thaler²⁸⁷ definem os *nudges* como uma forma de “paternalismo libertário” que, de forma contraintuitiva ao que indicam cada uma dessas palavras quando aparecem de forma separada, “é um tipo de paternalismo fraco, brando e não intrusivo, pois não cria impedimentos ou obstáculos às escolhas”²⁸⁸.

Na medida em que os *nudges* tendem a direcionar o comportamento, mas não devem restringir totalmente a liberdade das pessoas, Roberta Muramatsu adverte para o fato de que:

(...) não temos elementos suficientes para concluir que as intervenções *nudges* nunca desafiam a liberdade de escolha e autonomia dos indivíduos porque elas preservam os elementos do campo de escolha dos indivíduos. Algumas arquiteturas de escolha que visam à mudança do comportamento (programas de combate à obesidade, promoção de planos de poupança para a aposentadoria) transcendem os dispositivos dos lembretes e fazem usos estratégicos da pressão social, reações emocionais e vieses cognitivos desconhecidos pelos agentes, que são os alvos das políticas públicas ou programas propostos pelo próprio setor privado (Muramatsu e Barbieri 2017). Neste caso, três fontes de crítica aos *nudges* merecem atenção: a ética, a epistêmica e a prática (White 2013). (*sic*)

Com base na advertência acima, além de ser necessário explorar a base teórica e endereçar conceitos econômicos e jurídicos que se permeiam e se entrecruzam na aplicação de *nudges*, também é bem-vinda a compreensão sobre a percepção que os destinatários desse paternalismo libertário têm quanto às intervenções dessa natureza.

²⁸⁶ MURAMATSU, Roberta. Microfinanças e comportamento financeiro dos pobres: algumas contribuições da economia comportamental. **Brazilian Journal of Development**, [S. l.], v. 6, n. 5, p. 27289, 2020. Disponível em: <https://ojs.brazilianjournals.com.br/ojs/index.php/BRJD/article/view/10002>. Acesso em: 16 jun. 2024.

²⁸⁷ SUNSTEIN, Cass R. e THALER, Richard. H. **Nudges: como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019.

²⁸⁸ *Ibid.*, p. 14.

Reisch e Sunstein²⁸⁹ realizaram um estudo empírico cujo objetivo foi verificar se os cidadãos europeus apoiam o uso de *nudges* em políticas públicas e verificaram que em seis países, quais sejam, Dinamarca, França, Alemanha, Hungria, Itália e Reino Unido, a maioria das pessoas apoia essa estratégia governamental, ainda que na Dinamarca e na Hungria esse apoio seja quantitativamente menor.

Esse apoio, segundo reportado pelos autores, se verifica, sobretudo, quando as pessoas entendem que o *nudge* é válido em razão de um propósito legítimo. Assim, é importante dizer que a referida pesquisa foi feita tendo como alguns exemplos *nudges* relacionados às áreas da saúde, segurança e energia limpa.

De outro lado, um *nudge* que implicava numa escolha pré-aprovada de pagamento de um tributo com um donativo adicional à Cruz Vermelha foi mais rejeitado pelos respondentes da pesquisa. Ou seja, para alguns, a falta de atenção ou a inércia das pessoas não pode ser usada como pretexto para o uso de um *nudge* que interfira no seu patrimônio.

No que diz respeito ao desenho das políticas públicas na área tributária, seria válido identificar se a adoção de *nudges* pode contribuir para que os sujeitos passivos das obrigações tributárias (responsáveis tributários e contribuintes) estejam em conformidade com o direito.

Outra perspectiva para o tema está na pesquisa desenvolvida por Maria Silvia Cavelli²⁹⁰, segundo a qual:

Não se pode dizer que a dimensão psicológica do contribuinte seja uma preocupação absolutamente nova na literatura tributária. Por exemplo, no campo do planejamento tributário, que no Brasil costuma ser analisado ao lado das figuras da simulação, fraude e dolo, categorias com forte apelo à intenção dos sujeitos.

Já no texto seminal de Sampaio Dória²⁹¹, vê-se que a evasão fiscal tem “vertentes financeiras, jurídicas e psicológicas”. Ou seja, novamente, podemos dizer

²⁸⁹ REISCH, Lucia A.; SUNSTEIN, Cass R. Do Europeans Like Nudges? **Judgment and Decision Making**, [S. l.], v. 11, p. 310-325, fev. 2016. Elsevier BV. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2739118. Acesso em: 08 jan. 2024.

²⁹⁰ CAVELLI, Maria Silvia. **Empirical Evidence on the Health-related Effects of the Sugar Tax**. 2023. 139 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Faculty Of Economics And Administration, Masaryk University, Brno, 2023. Disponível em: https://is.muni.cz/th/uprwg/CAVELLI_MARIA_SILVIA_thesis_.pdf. Acesso em: 26 fev. 2024.

²⁹¹ SAMPAIO DORIA, Antônio Roberto. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971, p. 11.

que não basta a existência da obrigação prevista em lei para que todo o *iter* da relação obrigacional seja percorrido sem maiores vicissitudes.

À luz da atual legislação, muito se discute a aplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional²⁹², com a redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, referenciada pela doutrina como “norma geral antielisão”, cuja exegese aponta para uma preocupação com a intenção do sujeito passivo, isto é, a “finalidade” imbuída na prática de atos ou negócios jurídicos por parte do legislador complementar.

A constitucionalidade do referido dispositivo foi questionado frente ao teor dos arts. 2º, 5º, inc. II, 37, e 150, inc. I da Constituição Federal de 1988, no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446, pois feriria os princípios constitucionais da legalidade, da estrita legalidade, da tipicidade no direito tributário e o princípio da separação dos poderes, já que a Autoridade Tributária não poderia invadir o espaço reservado ao legislador para criar obrigações tributárias por meio do uso da analogia.

Ao realizar o controle de constitucionalidade do dispositivo em comento, o Supremo Tribunal Federal²⁹³ o considerou constitucional, pois de acordo com o voto da Min. Relatora Carmem Lúcia, não haveria ofensa ao princípio da legalidade, já que “A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal (...)” e ainda “a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com *intenção* (grifei) de dissimulação ou ocultação desse fato gerador”, ocasião em que a Autoridade Fiscal deveria constituir o crédito tributário pelo lançamento tributário, em consonância com a lei instituidora do respectivo tributo.

Na mesma linha, não haveria ofensa ao princípio da separação de poderes.

Nessa seara, também vale lembrar as disposições da Medida Provisória nº 685/2015²⁹⁴, que nessa parte específica não chegou a ser convertida em lei, mas

²⁹² Art. 116 (...). Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

²⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446**. Requerente: Confederação Nacional do Comércio - CNC. Relator: Min. Carmem Lúcia. Brasília, DF, 11 de abril de 2022. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 27 abr. 2022.

²⁹⁴ BRASIL. Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015. Convertida na Lei nº 13.202, de 2015 Texto para impressão Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica. **Diário Oficial da União**. Brasília, 22 jul. 2015. Disponível

durante sua vigência, instituiu o Programa de Redução de Litígios Tributários – PRORELIT e criou uma obrigação de que os sujeitos passivos declarassem à RFB seus planejamentos tributários, sendo o sujeito passivo intimado para o recolhimento ou parcelamento do tributo, acrescido dos juros de mora, caso o Fisco não reconhecesse a validade das operações declaradas.

O descumprimento de tal obrigação caracterizaria omissão dolosa, “com intuito de sonegação ou fraude e os tributos devidos serão cobrados acrescidos de juros de mora e da multa (...)”, de modo que certa presunção de dolo seria inaugurada no ordenamento jurídico tributário brasileiro.

A Exposição de Motivos da referida Medida Provisória trouxe a diminuição da litigiosidade e a segurança jurídica como justificativas para tal exigência, *in verbis*:

4. A segunda medida proposta estabelece a necessidade de revelação de estratégias de planejamento tributário, que visa aumentar a segurança jurídica no ambiente de negócios do país e gerar economia de recursos públicos em litígios desnecessários e demorados. A ausência de informações completas e relevantes a respeito das estratégias de planejamentos tributários nocivos é um dos principais desafios enfrentados pelas administrações tributárias no mundo. O acesso tempestivo a tais informações oferece a oportunidade de responder rapidamente aos riscos de perda de arrecadação tributária por meio de fiscalização ou de mudança na legislação.

5. Nesta linha, o Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Plano de Ação BEPS, OCDE, 2013), projeto desenvolvido no âmbito da OCDE/G20 e que conta com a participação do Brasil, reconheceu, com base na experiência de diversos países (EUA, Reino Unido, Portugal, África do Sul, Canadá e Irlanda), os benefícios das regras de revelação obrigatória a administrações tributárias. Assim, no âmbito do BEPS, há recomendações relacionadas com a elaboração de tais regras quanto a operações, arranjos ou estruturas agressivos ou abusivos.

6. O principal objetivo dessa medida é instruir a administração tributária com informação tempestiva a respeito de planejamento tributário, além de conferir segurança jurídica à empresa que revela a operação, inclusive com cobrança apenas do tributo devido e de juros de mora caso a operação não seja reconhecida, para fins tributários, pela RFB. Ademais, destaca-se que a medida estimula postura mais cautelosa por parte dos jurisdicionados antes de fazer uso de planejamentos tributários agressivos.

Esses são alguns exemplos acerca da preocupação com a intencionalidade do sujeito passivo, os quais indicam para a constante presença de algum grau de desconfiança, especialmente do Fisco para com os sujeitos passivos. A única conduta

em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/mpv/mpv685.htm. Acesso em: 08 set. 2023.

legítima e aceitável, nessa perspectiva fiscalista, seria aquela que mais beneficiasse o Fisco.

Da perspectiva dos sujeitos passivos para com o Fisco, a desconfiança não é menor e se irradia não de forma simplesmente restrita à presunção de legalidade da imposição tributária, mas extrapola essa dimensão jurídica-tributária e ganha contornos de questionamentos sobre a assertividade do governo no uso dos recursos arrecadados e, em última análise, da legitimidade política dessa imposição.

Assim, cabe reiterar o questionamento que originou a presente tese, qual seja: O aumento da conformidade e da legitimidade política da tributação, concomitantemente à redução litigiosidade e da sonegação fiscal no Brasil com consequente aumento na eficiência da arrecadação poderia (ou não) ser obtido por meio da inserção de *behavioral insights* no desenho das relações jurídicas tributárias? Em caso afirmativo, quais seriam esses *behavioral insights*? Eles já existem ou precisariam ser inseridos desde a formulação de políticas públicas fiscais?

Outra conhecida manifestação de insatisfação com a imposição tributária é a frase “*taxation is theft*” ou “imposto é roubo”, classificada por Michael Huemer como um “slogan libertário”²⁹⁵.

No Brasil, Camila Rocha²⁹⁶ mostra que nos últimos anos a frase foi amplamente repetida em ambientes virtuais no contexto da formação do que a autora chama de “contrapúblico ultraliberal”, ou seja, pessoas que se sentem ideologicamente alijadas do discurso cultural dominante, ainda que não sejam exatamente oprimidas:

A formação de um contrapúblico ultraliberal no Brasil está relacionada à presença precoce de jovens universitários e profissionais liberais, sobretudo das classes média e alta, em fóruns e redes sociais digitais em que se discutia o liberalismo econômico.

Dado o perfil do público descrito no trecho acima citado²⁹⁷, entre o chamado “contrapúblico ultraliberal”, não se pode dizer que a rejeição aos tributos se dê por desconhecimento generalizado das regras básicas que regem o Sistema Tributário

²⁹⁵ HUEMER, Michael. **Is Taxation Theft?** [S. l.]. Disponível em: <https://www.libertarianism.org/columns/is-taxation-theft>. Acesso em 15 out. 2022.

²⁹⁶ ROCHA, Camila. “Imposto é Roubo!” A Formação de um Contrapúblico Ultraliberal e os Protestos Pró- Impeachment de Dilma Rousseff. **Dados**, Rio de Janeiro, v. 62, n. 3, p. 1-42, 2019. FapUNIFESP (SciELO). <http://dx.doi.org/10.1590/001152582019189>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/dados/a/xtmSkTyVvY4SRn3tpkNZhZR/#>. Acesso em: 15 out. 2023.

²⁹⁷*Ibid.*, p. 8.

Nacional ou mesmo a vida pública, senão por uma narrativa que vai ao encontro de suas crenças quanto a quem deveria estar no poder e como deveria governar.

A despeito da existência de tais narrativas, considerando-se o volume de processos tributários em tramitação no Brasil, sejam eles administrativos ou judiciais, não se pode atribuir tal estado de coisas ao inconformismo, seja qual for a sua raiz.

Ora, nada impede que existam “libertários” em outros países, mesmo naqueles onde o grau de litigiosidade tributária se mostre proporcionalmente inferior ao Brasil.

Na mesma toada, uma pessoa ou uma coletividade pode estar plenamente consciente da importância dos tributos para a implementação e manutenção da ordem social constitucionalmente prevista²⁹⁸ e ainda assim, ou por isso mesmo, questionar não só as ações e omissões perpetradas pelo governo quando se trata da arrecadação e do uso dos recursos públicos.

Nesse sentido, um exemplo contrário ao dos ultralibertários que propagam a ideia de que “imposto é roubo” é o daqueles que evocam a criação do Imposto sobre Grandes Fortunas como suposta medida de justiça social, ignorando-se que a simples implementação de um tributo não necessariamente se converte em benefício da sociedade, ou mesmo que possa ser legítimo, enquanto política fiscal, a utilização dos tributos sobre o patrimônio e a renda já existentes para que se alcance tal finalidade.

Quando se trata de crimes, segundo a teoria finalista (geralmente associada a Hans Welzel, entre outros²⁹⁹) da ação há três elementos normativos: imputabilidade, consciência da ilicitude e exigibilidade de conduta diversa. No contexto específico dos crimes contra a ordem tributária na legislação brasileira e baseado na teoria na

²⁹⁸ Paradoxalmente, um dos autores geralmente associados ao pensamento libertário, Adam Smith, na obra “Riqueza das Nações” defendeu a importância da contribuição da sociedade para a manutenção de determinados serviços ou bens públicos, conforme se transcreve: “*The expense of defending the society, and that of supporting the dignity of the chief magistrate, are both laid out for the general benefit of the whole society. It is reasonable, therefore, that they should be defrayed by the general contribution of the whole society, all the different members contributing, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities. (...) Those local or provincial expenses of which the benefit is local or provincial (what is laid out, for example, upon the police of a particular town or district) ought to be defrayed by a local or provincial revenue, and ought to be no burden upon the general revenue of the society. It is unjust that the whole society should contribute towards an expense of which the benefit is confined to a part of the society. The expense of maintaining good roads and communications is, no doubt, beneficial to the whole society, and may, therefore, without any in-justice, be defrayed by the general contribution of the whole society. This expense, however, is most immediately and directly beneficial to those who travel or carry goods from one place to another, and to those who consume such goods*”. *Op. cit.* p. 630.

²⁹⁹ Para uma compreensão introdutória da Teoria finalista de Hans Welzel, ver o seguinte artigo:

ABREU, Iduna Weinert. A teoria da ação finalista de Hans Welzel. **Revista de informação legislativa**, [S. l.] v. 13, n. 51, p. 179-198, jul./set. 1976. Disponível em:

<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/180958>. Acesso em: 18 jun. 2024.

concepção finalista da ação, Marco Aurélio Florêncio Filho considera possível que se aplique a inexigibilidade de conduta diversa como forma de exclusão da culpabilidade em situações de inadimplemento da obrigação tributária, pois, segundo o autor³⁰⁰:

um Estado Democrático de Direito, como o é o Brasil, não pode legitimar a punição de empresários que, por exemplo, deixaram de repassar ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) as contribuições previdenciárias descontadas dos empregados, se tal postura tiver servido para manter a empresa funcionando e gerando empregos, e, cumprindo assim, papéis sociais e econômicos inculpidos na Constituição Federal.

Assim, vê-se que a particular realidade do fato concreto pode não apenas influenciar o comportamento do contribuinte, mas também influenciar a interpretação que se faz desse fato.

Portanto, a premissa aqui adotada é que, dado o estado de coisas em que se encontra a relação entre Fisco e sujeito passivo no Brasil, há espaço para uma investigação que vise levar ao aprimoramento das práticas de parte a parte, desde a perspectiva pré-processual, isto é, no contexto da relação não patologizada entre o Fisco e sujeitos passivos, em que a constituição e a cobrança do crédito tributário está seguindo seu curso normal, sem uma crise de inadimplemento instalada.

Em resumo, o que se pretende analisar são os incentivos existentes no direito tributário para que determinados comportamentos sejam adotados.

Antes, porém, cabe mencionar que tanto Cass R. Sunstein³⁰¹ quanto Richard Thaler³⁰² fazem uma diferenciação entre *nudges* e *sludges*.

Enquanto os *nudges* dizem respeito à arquitetura de escolhas desenhada para que o processo de tomada de decisões conduza a um resultado mais satisfatório e eficiente em relação aos objetivos (digamos, de uma política pública), os *sludges* seriam erros nessa arquitetura de escolhas que acabam se convertendo em “escorregões” ou obstáculos para o atingimento desses resultados.

³⁰⁰ FLORÊNCIO FILHO, Marco Aurélio. A inexigibilidade de conduta diversa nos crimes contra a ordem tributária e a sua abordagem constitucional. **Revista Direito Mackenzie**, [S. l.], v. 5, n. 1, p. 173-186, 30 ago. 2012. Disponível em:

<https://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/view/4752/3656>. Acesso em: 18 jun. 2024.

³⁰¹ Nesse sentido, ver a seguinte obra: SUNSTEIN, Cass R. **Sludge: what stops us from getting things done and what to do about it**. Cambridge: The MIT Press, 2021.

³⁰² THALER, Richard H. Nudge, not sludge. **Science**, [S. l.], v. 361, n. 6401, p. 431, 3 ago. 2018. American Association for the Advancement of Science (AAAS). Disponível em: <https://www.science.org/doi/10.1126/science.aau9241>. Acesso em: 29 mar. 2024.

Embora os *sludges* possam estar presentes em instituições privadas, no contexto do governo e das políticas públicas, esse tipo de erro não intencional compromete os resultados dos programas de governo. Traduzindo de uma forma mais crua, as pessoas que poderiam se beneficiar dessa política pública acabam por serem prejudicadas, podendo ter até mesmo o exercício de direitos fundamentais obstado³⁰³.

Ambos os autores citados nos brindam com exemplos de *sludges* a partir do direito tributário dos Estados Unidos da América. Cass R. Sunstein³⁰⁴ menciona o programa assistencial *Families First Coronavirus Response Act*, pelo qual o pagamento do benefício para famílias elegíveis dependia da entrega de deveres instrumentais por meio de declarações ao Fisco que, por sua condição socioeconômica e já sendo beneficiárias de programas sociais, eram isentas.

Richard Thaler³⁰⁵, por sua vez, cita o *The Earned Income Tax Credit*, programa que tem o objetivo de incentivar o trabalho e transferir renda para os trabalhadores de baixa renda. O Fisco daquele país, cujo órgão administrativo é o *Internal Revenue Service* já dispõe das informações necessárias para realizar o pagamento dos créditos aos contribuintes qualificados por meio da própria declaração de imposto de renda. Entretanto, as regras do referido programa exigem que as pessoas preencham um formulário específico, que muitos contribuintes qualificados não preenchem, privando-se do subsídio pretendido pelos *policy makers*, no caso, o Congresso.

Dado o grau de litigiosidade tributária presente no contexto brasileiro, não seria exagero dizer que o Sistema Tributário Nacional está repleto de *sludges*.

Um exemplo notório são os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, cuja dinâmica envolve a interpretação e aplicação da legislação tributária pelo próprio contribuinte, mas condicionada à ulterior homologação do Fisco. Entretanto, o risco de fazer uma interpretação equivocada da legislação tributária (sob a luz da interpretação das autoridades tributárias) permanece alocada exclusivamente no âmbito do contribuinte, ao passo que a Administração não apenas dispõe de um prazo muito maior para reavaliar o lançamento feito pelo contribuinte, como ainda tem seus

³⁰³ Essa é uma afirmação decorrente do conceito de *sludge*, conforme autores acima. Cass R. Sunstein, por exemplo, afirma expressamente que os *sludges* comprometem os direitos fundamentais. Nesse sentido, ver: SUNSTEIN, Cass R. **Sludge: what stops us from getting things done and what to do about it**. Cambridge: The MIT Press, 2021, p. 80.

³⁰⁴SUNSTEIN, Cass R. **Sludge: what stops us from getting things done and what to do about it**. Cambridge: The MIT Press, 2021, p. 14.

³⁰⁵ THALER, Richard H. *Op. cit.*, p. 431-431.

atos presumivelmente válidos. Esse estado de coisas é descrito por Eurico Marcos Diniz de Santi nos seguintes termos³⁰⁶:

Sabemos a importância da técnica do "lançamento por homologação" para o sucesso da arrecadação e eficiência das três esferas fiscais, em que se delegou ao contribuinte o dever de interpretar e aplicar a legislação tributária. Mas tal episódio, marcado pela ausência da tecnologia de informação nas origens da formação da nossa Administração Tributária, deixou o que chamamos de "Maldição do Lançamento por Homologação": lógica perversa em que a "Administração Tributária", refém da complexidade das leis tributárias e da óbvia dificuldade em antecipar seus critérios de interpretação, ao mesmo tempo obriga o contribuinte a entender, interpretar e aplicar a legislação. O contribuinte tem 30 dias após o fato gerador para realizar essa tarefa e a Administração Tributária goza do prazo de 5 anos não só para realizar o lançamento de ofício, mas para, também, alterar interpretação anterior e/ou identificar nova interpretação que seja mais vantajosa para a arrecadação, em flagrante desvio de finalidade e desvirtuando os objetivos da regra decadencial: delimitar o tempo para formalizar o crédito, e não aproveitar o tempo do prazo de caducidade para encontrar uma interpretação mais vantajosa para os cofres públicos.

Tal estado de coisas se reflete em um ambiente eivado de deformidades jurídicas, sem neutralidade tributária, já que as decisões de negócio passam a ser pautadas não apenas pelos critérios comerciais, mas sim pelas variáveis tributárias e ainda assim permeadas de insegurança jurídica, já que nem sempre há transparência quanto aos critérios adotados pelo Fisco para proceder de determinada maneira.

Vê-se, portanto, que os *sludges* agem em simbiose entre o próprio desenho normativo do direito tributário brasileiro, com as **práticas** reiteradas de parte a parte: por um lado, estão os contribuintes buscando maneiras de exercer o planejamento tributário no limite da legalidade; no lado inverso, está o Fisco exercendo o "planejamento tributário ao contrário"³⁰⁷ por meio de atos administrativos que culminam com a lavratura de autos de infração.

Eis a alienação kafkiana que caracteriza a legalidade concreta tal como largamente descrita e exemplificada por Eurico Marcos Diniz de Santi por meio de estudos de casos³⁰⁸, quando sob o pretexto de estar aplicando a lei o Fisco age de forma que:

³⁰⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade: Exercício de Controle Social Rumo à Cidadania Fiscal**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2020, p. 323.

³⁰⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade: Exercício de Controle Social Rumo à Cidadania Fiscal**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2020, p. 214.

³⁰⁸ *Ibid*, p. 44.

(...) (i) reinterpreta a mesma lei com outro sentido, (ii) desrespeita a jurisprudência dos seus próprios tribunais administrativos, (iii) usa a lei para iludir o contribuinte mediante alíquotas internas e (iv) se omite em revelar ao contribuinte o caminho que entende correto para aplicação da lei, em nome do sigilo fiscal.

Em consequência, de nada adianta que a política tributária seja desenhada conforme determinados propósitos de política fiscal, seja com uso de *nudges* ou com quaisquer outras intervenções comportamentais para que a relação entre Fisco e contribuinte seja mais cooperativa, se as autoridades fiscais enquanto agentes arrecadadores, isto é, no papel dos “burocratas de linha de frente”³⁰⁹ já citados no item 1.2 *infra* se valerem do exercício de seu poder para distorcer o desenho da política pública e criar verdadeiros *sludges* para os contribuintes.

Outro claro exemplo de como as autoridades fiscais podem distorcer o *design* normativo pensado conforme a política fiscal é dado por Melissa Guimarães Castello³¹⁰ (citando Radu Bufan e Aurelian Opre), no contexto do papel exercido pela neutralidade tributária dos tributos sobre o consumo. Conforme foi didaticamente explicado pela autora, por meio das **práticas** das autoridades tributárias, a simples previsão legal de mecanismos pensados para assegurar a neutralidade tributária pode ser insuficiente:

Isso porque a demora ou a rapidez com que a autoridade tributária analisa e restitui créditos acumulados, por exemplo, afeta a neutralidade dos tributos, motivo pelo qual o estudo dos efeitos práticos da neutralidade não se deve limitar ao marco legal.

Por outro lado, as mesmas autoridades fiscais também podem desempenhar um papel relevante nas mudanças promovidas na política fiscal. Essa possibilidade ilustra a existência de um possível mecanismo de *feedback* conforme abordado no item 1.2 *infra*, ou seja, a possibilidade e a necessidade de que as pessoas responsáveis pela implementação e pela execução de políticas públicas contribuam com informações sobre o desempenho das políticas e identifiquem oportunidades de aperfeiçoamento.

³⁰⁹ OLIVEIRA, Antônio. Burocratas da linha de frente: executores e fazedores das políticas públicas. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 6, p. 1551–1573, nov. 2012.

³¹⁰ CASTELLO, Melissa Guimarães. **Um novo IVA? Os tributos sobre o consumo e a economia digital**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 27.

Isso pode contribuir para mudanças em determinadas políticas e até mesmo para a criação de novas políticas públicas. Não obstante, por também serem humanos (*homo sapiens*), as autoridades fiscais também estão sujeitas a vieses e heurísticas, de tal modo que sua influência pode servir como mecanismo de *feedback* vocalizando interesses corporativos ou criando uma agenda (*agenda-setting*) de forma a capturar a atenção para tais interesses na arena política.

Um exemplo colhido das atuais circunstâncias da política tributária brasileira é o arranjo institucional criado pelo Poder Executivo para regulamentação da Reforma Tributária do Consumo (Emenda Constitucional nº 132/2023).

Veja-se que o art. 7º da Portaria MF nº 34, de 11 de janeiro de 2024 institui o Programa de Assessoramento Técnico à Implementação da Reforma da Tributação sobre o Consumo - PAT-RTC, tendo seus Grupos Técnicos compostos por representantes dos entes federativos, indicados por autoridades tributárias ou instituições que em alguma medida estão vinculadas aos interesses do Fisco, como a Confederação Nacional de Municípios e a Frente Nacional de Prefeitas e Prefeitos.

Não obstante o § 12 do referido art. 7º tenha possibilitado que Grupos Técnicos poderiam convidar participantes do Ministério da Fazenda, de outros órgãos e entidades, públicos e privados, e especialistas para contribuir para a discussão de assuntos específicos, por sua própria natureza, o convite era discricionário e sem direito a voto.

Ainda que o PAT-RTC não esgote o trabalho de regulamentação da Reforma Tributária e que todos os projetos de lei dele oriundos passem pelo processo legislativo no Congresso Nacional, onde se espera que haja uma maior troca com os diferentes setores econômicos, não se pode negar que a redação dos projetos de lei gera um viés de ancoragem e ajuste, ou seja, que funcionem como um ponto de partida.

Feita essa advertência, Cass R. Sunstein³¹¹ oferece uma lista do que considera os dez *nudges* mais importantes, isto é, não se trata de uma lista exaustiva, mas é útil que se conheçam essas possíveis formas de intervenções comportamentais e correspondentes aplicabilidades. De forma bastante resumida, os ditos dez *nudges* são os seguintes:

³¹¹ SUNSTEIN, Cass R. Nudging: a very short guide. **Journal Of Consumer Policy**, [S. l.], v. 37, n. 4, p. 583-588, 16 out. 2014. Disponível em: https://dash.harvard.edu/bitstream/handle/1/16205305/shortguide9_22.pdf. Acesso em: 03 abr. 2024.

1. Regras *default*: são escolhas previamente feitas, de modo que o destinatário dessa escolha deve agir ativamente para desfazê-la. Exemplo: programas de previdência complementar corporativas nas quais o débito da contribuição ocorre diretamente na folha de salários;
2. Simplificação: é facilidade oferecida para um determinado comportamento ou cumprimento de uma norma. Um possível exemplo é o cenário final da Reforma Tributária do Consumo levada a cabo pela Emenda Constitucional nº 132/2024, onde, após o período de transição para as empresas, em vez de serem contribuintes dos mais de cinco mil municípios para o ISSQN e vinte e sete Estados para o ICMS, deverão recolher o Imposto sobre Bens e Serviços de forma centralizada, ao Comitê Gestor;
3. Uso de normas sociais: é a disseminação dos comportamentos aceitos e praticados pelos pares, ou ao menos do que se espera que sejam os comportamentos esperados. Exemplo: *nudges* (como os que serão comentados mais adiante) nos quais o Fisco demonstra ao contribuinte que ele é parte da minoria inadimplente;
4. Facilitação e conveniência: de forma semelhante à simplificação, a facilitação busca a eliminação de obstáculos e pode até mesmo ser pensada de forma a tornar um determinado comportamento agradável. Exemplo: Colocar os alimentos saudáveis disponíveis de forma mais acessível e visível do que os alimentos menos saudáveis;
5. Divulgação: é a disponibilização clara de informações necessárias para a compreensão sobre os impactos ou a importância de determinadas escolhas. Exemplo: informações sobre os custos de determinada política pública e sua relação com os objetivos alcançados;
6. Avisos: são literalmente as advertências feitas quanto aos riscos e às consequências de determinados comportamentos. Exemplo: as imagens relacionadas às doenças causadas pelo fumo presentes nas embalagens de cigarros;
7. Estratégias de pré-compromisso: são formas de comprometimento com as quais as pessoas devem se engajar para chegar a determinados resultados, sendo idealmente bem especificadas. Exemplo: para emagrecer 2 quilos, vou fazer exercícios físicos às segundas, quartas e sextas, às 19:30;

8. Lembretes: além de os lembretes serem algo bastante disseminado e comum, também são bastante efetivos, pois nada mais são do que uma forma de contornar hábitos como a procrastinação e esquecimentos recorrentes. Exemplo: e-mails programados, correspondências físicas ou divulgação em redes sociais, entre outras formas. Recentemente, a Receita Federal divulgou em seu perfil na rede social Instagram³¹² o envio de 16.188 cartas de “Avisos para Regularização de Obras” de forma prévia à fiscalização para 4.501 contribuintes pessoas físicas e 1.687 pessoas jurídicas, responsáveis por obras no Brasil, com orientações completas na correspondência e com a advertência sobre as multas incidentes em caso de descumprimento.
9. Provocação da intenção de implementação: são formas de indução ao engajamento que têm uma retórica mais provocativo ou uma abordagem sugestiva. Exemplo: Quando você vai entregar sua declaração do Imposto de Renda? A depender de quem faz tal pergunta e como faz, é mais do que uma pergunta, mas sim uma provocação com algumas informações implícitas sobre sua identidade, pois já se sabe que (i) o destinatário da pergunta é contribuinte do imposto de renda; (ii) ainda não realizou a entrega; e (iii) **deverá** fazer a transmissão da declaração;
10. Informação sobre a natureza e consequências das escolhas feitas: esse tipo de *nudge* consiste em proporcionar informações direcionadas à realização de determinadas escolhas informadas, especialmente para consumidores. Exemplo: considerando que o próprio Cass R. Sunstein trabalhou no Poder Executivo estadunidense durante a Administração Obama no *Office of Management and Budget*, um exemplo que pode ser citado é o “Smart Disclosure”, prática que contou com um guia³¹³ no qual constam alguns tipos de informações que devem ser disponibilizadas pelo Governo, tais como dados sobre um produto ou serviço e dados sobre provedores de produtos ou serviços.

³¹² RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Receita Federal envia mais de 16 mil cartas de aviso para regularização de obras: as cartas enviadas são uma oportunidade para que a regularização ocorra antes do início da fiscalização, sem o pagamento de multas, estimulando a conformidade. [S. /], 13 de junho de 2024. Instagram: @receita_federal. Disponível em: <https://www.instagram.com/p/C8MxOXkCYf/>. Acesso em: 17 jun. 2024.

³¹³ SUNSTEIN, Cass R. **Memorandum for the heads of executive departments and agencies. Subject: Informing Consumers through Smart Disclosure.** Washington, 8 set. 2011. Disponível em: <https://obamawhitehouse.archives.gov/sites/default/files/omb/inforeg/for-agencies/informing-consumers-through-smart-disclosure.pdf>. Acesso em 17 jun. 2024.

É verdade que alguns dos *nudges* acima listados não têm diferenças metodológicas claras, (como nos exemplos 5 e 10), mas de um modo geral é possível notar que são intervenções que tendem a levar as pessoas a tomar informações em determinado sentido, sem que isso signifique um impedimento a suas escolhas.

A seguir, serão analisadas algumas experiências brasileiras e estrangeiras relacionadas ao emprego de intervenções comportamentais às políticas tributárias.

3.1 Intervenções comportamentais aplicadas à política tributária na experiência brasileira

Para o caso do Brasil, embora a documentação desse tipo de experimento seja escassa, nota-se que começa a surgir o interesse pela investigação científica na área, tanto por parte de juristas, quanto de economistas, como se verá neste tópico.

Uma das hipóteses inicialmente adotadas para os fins da presente tese é de que já há *behavioral insights* (como os *nudges*), talvez não intencionais, identificáveis no Sistema Tributário Nacional.

Não obstante, sustenta-se que há espaço para criação de outros *insights* intencionais, os quais podem ser úteis para o aumento da conformidade e da legitimidade política da tributação, concomitantemente à redução litigiosidade e da sonegação fiscal no Brasil com consequente aumento na eficiência do sistema tributário.

Como exemplo de *nudge* existente em matéria tributária no Brasil, cite-se a Declaração de Ajuste Anual Pré-preenchida pela Receita Federal do Brasil, relativa ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, que se amolda ao conceito de opção *default*³¹⁴, isto é, uma opção pré-estabelecida pelo Estado.

No mesmo sentido, com as discussões acerca da Reforma Tributária do Consumo que resultaram na promulgação da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, o Poder Executivo publicou um estudo afirmando que um dos motivos para aumento da conformidade tributária seria que o novo regime contaria com a possibilidade de “envio da escrituração fiscal pré-preenchida para os contribuintes, que reduz muito o risco de equívocos e fraudes”³¹⁵.

³¹⁴ STOICOV, Carla. **Economia Comportamental nas Políticas Públicas** [dissertação de mestrado]. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2014. Disponível em 19 mar. 2021. Disponível em: https://gvpesquisa.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/c_a_r_l_a_s_t_o_i_c_o_v.pdf.

³¹⁵ BRASIL (Ministério da Fazenda). Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços

Thaler e Sunstein³¹⁶ citam a “declaração automática de imposto de renda” como exemplo de uso de *nudge*, pois, “nenhum arquiteto de escolhas em sã consciência conceberia o atual sistema tributário, famoso exatamente por sua complexidade” e falam ainda da importância da sistemática de retenções na fonte para simplificar tanto a vida do Fisco, quanto a do contribuinte. Nesta passagem, os autores não estão se referindo ao sistema tributário brasileiro, mas o raciocínio é aplicável ao modelo institucional aqui existente para cobrança de tributos, inclusive porque essa técnica de arrecadação já se encontra presente na legislação tributária brasileira, ex vi da Declaração de Ajuste Anual Pré-Preenchida relativa ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física³¹⁷.

Todavia, as declarações pré-preenchidas não são o único exemplo de aplicação da Economia Comportamental no Brasil.

A pesquisa de Maria Clara Cunha Farias³¹⁸ traz uma importante contribuição para a documentação e a compreensão de políticas de combate ao crime de sonegação relacionado ao ICMS com emprego da Economia Comportamental.

Para a compreensão da pesquisa citada, vale lembrar que o Supremo Tribunal Federal pacificou seu entendimento relativo à criminalização do inadimplemento tributário do ICMS, subsumindo tal conduta ao art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/1990. Dessa forma, a Suprema Corte fixou a tese de que “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”³¹⁹.

no âmbito da Reforma Tributária. [S. l.] Agosto, 2023. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf_-sert-aliquota-padroao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf. Acesso em: 09 ago. 2023.

³¹⁶ THALER, Richard. H. e SUNSTEIN, Cass R. **Nudges: como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019, p. 234.

³¹⁷ BRASIL (Poder Executivo). Instrução Normativa RFB nº 2.134, de 27 de fevereiro de 2023. Dispõe sobre a apresentação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física referente ao exercício de 2023, ano-calendário de 2022, pela pessoa física residente no Brasil, e altera as Instruções Normativas SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, e nº 208, de 27 de setembro de 2002, para prorrogar prazos relativos à apresentação de declarações e ao recolhimento de créditos tributários apurados, relativamente ao exercício de 2023, ano-calendário de 2022. Brasília: **Diário Oficial da União**, 28 de fevereiro de 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=129195>. Acesso em 18 mai. 2023.

³¹⁸ FARIAS, Maria Clara Cunha. O combate à sonegação do ICMS à luz da economia comportamental e da regulação responsiva. **Revista de Direito Setorial e Regulatório**, Brasília, v. 6, nº 2, p. 96-128, outubro 2020. Disponível em: <https://periodicos.unb.br/index.php/rdsr/article/view/30220/27740>. Acesso em: 07 fev. 2024.

³¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334. Relator: Ministro Roberto Barroso. **DJe**, Brasília, 13/11/2020. Disponível em:

Considerando os tributos sobre a propriedade imobiliária no Brasil, Simeon Schächtele, Huáscar Eguino e Soraya Roman³²⁰, demonstraram empiricamente que é possível combater a falta de informações espontaneamente levadas ao Fisco por meio de cadastros e declarações cuja ausência comprometem a tributação. *Contrario sensu*, o estudo publicado por esses autores demonstrou que um e-mail elaborado com recursos de design gráfico foi capaz de provocar uma significativa adesão dos contribuintes e aumento do compliance tributário.

Outro estudo pioneiro foi conduzido no Brasil pelas autoras Flora Finamor Pfeifer e Tainá Souza Pacheco³²¹ em âmbito municipal, com foco em contribuintes devedores do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) no Município de São Paulo - SP. Neste estudo, um grupo de 15.178 mil contribuintes devedores recebeu 5 diferentes tipos de cartas: um grupo recebeu a correspondência no modelo tradicionalmente utilizado pela Administração Municipal e outros 4 grupos receberam cartas com diferentes tipos de mensagens com abordagem comportamental, quais sejam, normas sociais, enquadramento do não pagamento como escolha deliberada, outra informando as consequências do não pagamento e um último modelo com o passo a passo para realização do pagamento por meio de um infográfico.

O resultado obtido pelas autoras³²² foi que dois tipos de cartas tiveram um resultado de maior destaque: enquadramento do não pagamento como escolha deliberada, que gerou um aumento da regularidade do débito da ordem de 6,2% e a informação das consequências do não pagamento, que gerou um aumento da regularidade do débito da ordem de 8,4%. Pelos resultados obtidos, ficam bastante claros os possíveis ganhos para a política fiscal com a inclusão desse tipo de abordagem, sobretudo dado o baixo custo para sua implementação³²³.

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634>. Acesso em: 07 fev. 2024.

³²⁰ SCHÄCHTELE, Simeon; EGUINO, Huáscar; ROMAN, Soraya. Improving taxpayer registration through nudging? Field experimental evidence from Brazil. **World Development**, [S. l.], v. 154, p. 1-16, jun. 2022. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0305750X22000778>. Acesso em: 27 fev. 2024.

³²¹ PFEIFER, Flora Finamor; PACHECO, Tainá Souza. **Increasing tax compliance with behavioral insights: evidence from São Paulo**. [S. l.] 2020. Disponível em: https://eaesp.fgv.br/sites/eaesp.fgv.br/files/u519/increasing_tax_compliance_with_behavioral_insights_evidence_from_sao_paulo.pdf. Acesso em: 27 fev. 2024.

³²² *Ibid.*, p. 17.

³²³ No mesmo sentido, ver: RAMALHO, Wanderley; GOMES, Fabiano Augusto; LARA, José Edson; AZEVEDO, Salette Silveira. Análise da dinâmica tributária mediante um modelo comportamental para uma cidade de porte médio. *Revista de Administração Faces Journal*, [S. l.], v. 22, n. 1, p. 134-156, 22 fev. 2024. Disponível em: <http://revista.fumec.br/index.php/facesp/article/view/9690>. Acesso em: 27 fev. 2024.

Adicionalmente aos exemplos acima, é pertinente mencionar outros *nudges* que foram colhidos da legislação previdenciária por André Studart Leitão, Natália Ribeiro Machado Vilar e Zélia Luiza Pierdoná³²⁴, como a opção automática padrão pela previdência complementar dos servidores públicos, assim constante do §2º do art. 1º da Lei 12.618/2012³²⁵, com a redação dada pela Lei nº 13.183, de 2015.

Tal opção automática se baseia no viés do *status quo* e a aversão à perda, haja vista que é mais provável que as pessoas se mantenham inertes na opção *default* do que exerçam o direito de cancelar a inscrição automática no plano de previdência complementar³²⁶ e se responsabilizem por ganhos inferiores aos que poderiam ter obtido se tivessem permanecido no referido plano.

Um das principais problemáticas quando se discute a conformidade tributária e a aplicação de sanções pelo Fisco tributário brasileira é falta de racionalidade na aplicação das multas tributárias qualificadas, aplicáveis a partir de critérios subjetivos na presença de sonegação, fraude ou conluio, tomando como parâmetro o escopo artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/1996, que permite a majoração da multa de ofício de 75% para 150% sobre o valor do crédito tributário.

Este foi justamente o objeto de estudo da Rede de Pesquisa da FGV, conforme se pode verificar no relatório de pesquisa “Estudo sobre a aplicação de multas tributárias qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa”³²⁷.

Conforme salientado no referido estudo da Rede de Pesquisa da FGV, a legislação tributária brasileira deixa margem para subjetividade dos critérios adotados na aplicação da multa qualificada e prevê a aplicação da majoração sem qualquer tipo de escalonamento ou atenuante, que traga uma calibração na aplicação da multa de acordo com o comportamento do contribuinte no caso concreto. Ademais, a falta de

³²⁴ LEITÃO, André Studart; VILAR, Natália Ribeiro Machado; PIERDONÁ, Zélia Luiza. Os *nudges* e as políticas públicas no Estado brasileiro. **Diálogos Possíveis**, S. I., v. 22, n. 1, p. 58-80, 04 dez. 2023. Disponível em: <https://revista.grupofaveni.com.br/index.php/dialogospossiveis/article/view/1522>. Acesso em: 29 mar. 2024.

³²⁵ § 2º Os servidores e os membros referidos no caput deste artigo com remuneração superior ao limite máximo estabelecido para os benefícios do Regime Geral de Previdência Social, que venham a ingressar no serviço público a partir do início da vigência do regime de previdência complementar de que trata esta Lei, serão automaticamente inscritos no respectivo plano de previdência complementar desde a data de entrada em exercício.

³²⁶ Conforme previsto no § 3º do referido art. 1º da Lei 12.618/2012: “Fica assegurado ao participante o direito de requerer, a qualquer tempo, o cancelamento de sua inscrição, nos termos do regulamento do plano de benefícios”.

³²⁷ REDE DE PESQUISA DA FGV. **Estudo sobre a aplicação de multas tributárias qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa: Relatório de Pesquisa**. São Paulo: FGV, 2022. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio_final_fgv.pdf. Acesso em: 17 abr. 2023.

racionalidade também se refletiu na jurisprudência comparada, de modo que o citado relatório de pesquisa evidenciou que não há estabilidade nas decisões judiciais, o que reforça o subjetivismo já identificado na legislação.

Veja-se que o problema é consequência não tanto do peso das alíquotas aplicáveis a multa qualificada, mas sim da falta de racionalidade e objetividade na sua aplicação, conforme segue transcrito³²⁸:

No Brasil, por sua vez, a legislação prevê a qualificação da multa quando se verificar a prática de sonegação, fraude ou conluio pelo contribuinte. Todos esses elementos, contudo, dependem da verificação de dolo na sua prática pelo sujeito passivo. O subjetivismo da comprovação, ou não, da existência de intenção da conduta ilícita leva a uma jurisprudência instável e por vezes conflitante, em que um mesmo fato pode ser considerado doloso, ou não, a depender do agente fiscal ou julgador, gerando inequívoca insegurança jurídica.

Diante do cenário descrito pela Rede de Pesquisa da FGV, é possível notar que essa não é a melhor forma de controlar e diminuir o já volumoso contencioso tributário. Pelo contrário, a multa é uma decorrência de uma relação jurídica já desgastada e disfuncional. Melhor seria se o Brasil caminhasse para a construção de uma relação mais racional, justa e cooperativa entre Fisco e contribuinte.

Como se verá adiante, esse tipo de intervenção encontra um rol crescente de exemplos na experiência internacional. De todo modo, vieses e heurísticas também existem de forma inconsciente. É o que se verá nos itens dedicados ao comportamento do Fisco e contribuinte em disputas tributárias administrativas e judiciais.

3.2 Intervenções comportamentais aplicadas à política tributária na experiência internacional

Como visto anteriormente, o uso de intervenções comportamentais para políticas públicas vem sendo objeto de atenção, seja no campo acadêmico, seja no campo da prática. Na área tributária não é diferente e foi possível encontrar alguns estudos empíricos voltados ao estudo quanto à efetividade de tal prática.

³²⁸ REDE DE PESQUISA DA FGV. **Estudo sobre a aplicação de multas tributárias qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa: Relatório de Pesquisa**. São Paulo: FGV, 2022. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio_final_fgv.pdf. Acesso em: 17 abr. 2023.

Como veremos a seguir, por um lado, os achados de tais estudos são interessantes, pois a depender do contexto e do tipo de *nudge*, há um aumento da conformidade tributária. Por outro lado, não necessariamente isso significa que esse aumento da conformidade tributária venha acompanhado de um aumento da arrecadação, pois isso também depende da espécie de obrigação tributária e do perfil do sujeito passivo nos diferentes contextos.

Em estudo conduzido pela OCDE³²⁹ acerca da aplicação de intervenções comportamentais ou *behavioural insights* em políticas públicas em 159 países, incluído o Brasil, foram identificados diversos casos de uso em políticas públicas de diversas áreas, tais como meio ambiente, ciência, tecnologia e tributos:

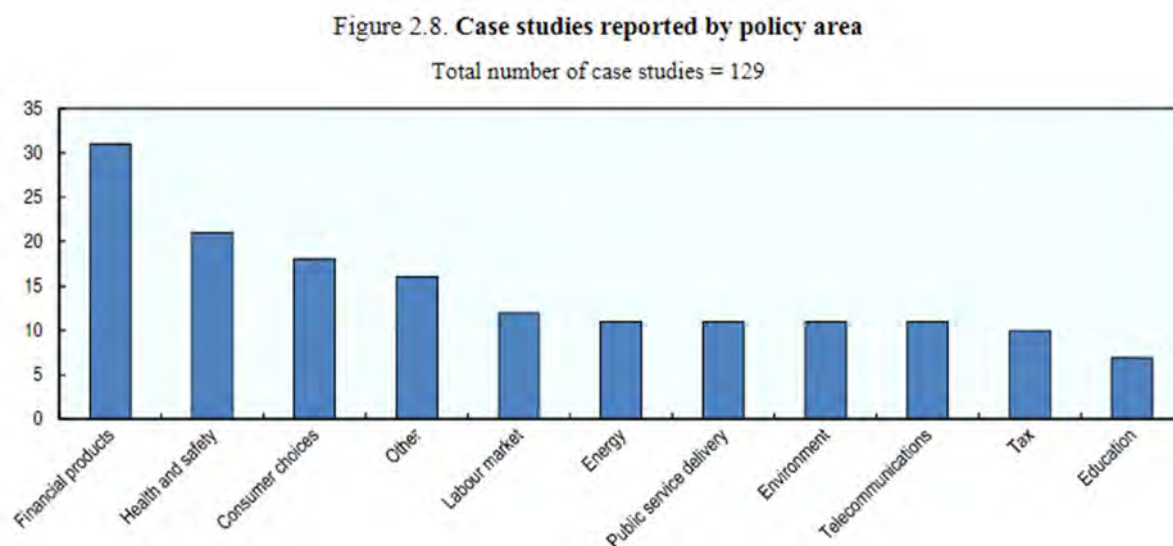


Figura 5. Casos de uso das intervenções comportamentais. Fonte: OCDE. Behavioral Insights Case Study Survey Dataset.

No que tange à arrecadação tributária, o organismo coletou alguns exemplos práticos adotados em outros países, sobretudo filiados à tradição jurídica da *commom law*. Neste aspecto, nos últimos anos, alguns países, sobretudo europeus, passaram a adotar políticas públicas baseadas na Economia Comportamental, sendo essa a razão pela qual muitos dos exemplos encontrados e relatados na literatura dedicada ao tema³³⁰ serem da tradição jurídica da *commom law*, mas não há nada que impeça,

³²⁹ ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Behavioural Insights and Public Policy: Lessons from Around the World**. OECD Publishing: Paris, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264270480-en>. Acesso em 16 abr. 2021.

³³⁰ REISCH, Lucia A.; SUNSTEIN, Cass R. Do Europeans Like Nudges? **Judgment and Decision Making**, [S. l.], v. 11, p. 310-325, fev. 2016. Elsevier BV. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2739118. Acesso em: 08 jan. 2024.

a priori, a análise e eventual implementação de *nudges* às políticas públicas de países que adotam outras culturas jurídicas.

Feitas essas ressalvas em relação à limitação da amostra, será feita a análise de quais são as medidas e em que elas se mostraram úteis ao incremento da conformidade tributária. Uma compilação destes casos em formato de tabela está disponível no Apêndice desta tese.

Primeiramente, veja-se a iniciativa do *Canada Revenue Agency* (CRA), cujo problema enfrentado é que o Canadá permite que os cidadãos façam poupança em uma modalidade de conta bancária na qual os rendimentos são isentos de tributos (*Tax-Free Savings Account*), desde que observados os limites de valores que podem ser alocados na conta isenta. O Fisco canadense percebeu que parte significativa dos cidadãos canadenses estava excedendo esse limite.

Na iniciativa formulada pela CRA, o Fisco canadense dividiu os contribuintes em desconformidade em 4 grupos e direcionou um tipo de correspondência para cada grupo: o Grupo 1 recebeu uma carta destacando que a maioria dos contribuintes respeita os limites de poupança isenta (normas sociais); o Grupo 2: carta com informações simplificadas acerca das normas; já o Grupo 3 recebeu uma carta de *compliance*; por fim, o Grupo 4: carta padrão de cobrança.

Como resultados, os *nudges* aplicados aos grupos 1 e 2 foram mais efetivos do que os grupos 3 e 4, mostrando que houve um retorno superior em termos de *compliance* com o recurso às normas sociais e a simplificação das informações.

Já em estudos realizados em Papua Nova Guiné³³¹, foram estudados os efeitos do *nudges* em contribuintes com diferentes históricos de cumprimento de obrigações acessórias, considerando tributos sobre os rendimentos do trabalho (*Salaries and Wages Tax - SWT*) e tributos sobre o consumo do tipo *Value Added Tax* (VAT).

Os autores mostram que os resultados foram obtidos a partir de um ambiente caracterizado por baixas taxas de conformidade e falta de fiscalização efetiva.

Nos estudos em comento, foi testado o efeito de mensagens de texto, folhetos e e-mails recordatórios das datas de vencimento das declarações (portanto, dever

³³¹ HOY, Christopher; MCKENZIE, Luke; SINNING, Mathias. Improving Tax Compliance without Increasing Revenue: evidence from population-wide randomized controlled trials in papua new guinea. **Economic Development And Cultural Change**, Chicago, v. 72, n. 2, p. 691-723, 1 jan. 2024. University of Chicago Press. Disponível em: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/full/10.1086/721650>. Acesso em: 17 jan. 2024.

instrumental) com fornecimento de informações sobre os benefícios públicos do pagamento de tributos.

Foi constatado que o uso dos *nudges* aumentou o número de declarações apresentadas, mas sem aumentar o valor do tributo pago, pois os sujeitos passivos que responderam aos estímulos informaram que não havia crédito tributário a pagar.

Os autores do estudo papuásio indicam que esse resultado foi consistente em todos os tipos de tributos, canais de comunicação e períodos temporais. Também descobriram que os tratamentos não tiveram efeito sobre os sujeitos passivos que já não haviam realizado o cumprimento de tais obrigações anteriormente.

Portanto, a conclusão do estudo foi que os sujeitos passivos com o menor custo de conformidade, no caso, responder ao chamado do Fisco somente com o cumprimento de deveres instrumentais sem que isso resultasse em maior pagamento de tributos, são os mais propensos a responder aos *nudges*.

Eis mais um exemplo de intervenção incremental implementada pela CRA: o Canadá oferece um serviço eletrônico de informações tributárias e securitárias (*My Account*), por meio do qual é possível pedir reembolsos, compensações, verificar pagamentos de benefícios. Após o cadastro no sistema, o Governo envia pelos correios um código de segurança para que o registro no sistema seja completo, mas muitas pessoas pedem o código e depois não completam o cadastro.

O Fisco canadense dividiu os contribuintes que não completaram o cadastro em 4 grupos, sendo: o Grupo 1: uma carta destacando o quão fácil é completar o cadastro; Grupo 2: uma carta de incentivo colorida (*nudge*); Grupo 3: recebeu uma carta genérica do Fisco; Grupo 4: não recebeu nenhum tipo de comunicação.

Como resultado, percebeu-se que os contribuintes que receberam a carta de incentivo foram os que mais completaram o cadastro, seguidos dos contribuintes que receberam a carta genérica e a carta destacando a facilidade para completar o cadastro.

No contexto do Governo da Província de Ontário, Canadá, o *Employer Health Tax* (EHT) é um tributo devido sobre a remuneração paga aos empregados e ex-empregados. Os empregadores devem preencher e declarar o EHT até 15/03 do ano seguinte ao fato imponible e há uma quantidade significativa de atrasos.

O governo de Ontário realizou um estudo, nos anos de 2014 e 2015, no qual os empregadores com declaração tardia receberam uma carta de cobrança que foi modificada com a inclusão de detalhes concretos de onde, como e quando apresentar

a declaração anual vencida. Ao incorporar um plano direto e detalhado de onde - site, localizações de centros de serviço, endereço de correspondência -; instruções específicas de como; e quando - o prazo - deviam apresentar a declaração, pretendia-se fomentar a intenção de implementação por parte dos empregadores, que os motivasse a agir.

O resultado da intervenção foi um aumento de 4,2% e 6,1% pontos percentuais na declaração do EHT em relação à carta não modificada em 2014 e 2015, respectivamente. O número de empregadores que apresentaram sua declaração no prazo de um mês após o recebimento da carta aumentou de 45,7% para 49,9% em 2014 e de 46,9% para 53% em 2015, quando as intenções de implementação foram incluídas na carta de cobrança que receberam do Ministério das Finanças de Ontário.

Outro exemplo vem da Irlanda, do órgão *The office of the Revenue Commissioners*. Segundo dados trazidos no referido estudo, o setor das micro e pequenas empresas (PME) é relevante para a atividade econômica e o emprego na economia irlandesa, sendo 99,8% das empresas ativas, 62% do emprego e 50% do volume de negócios.

O setor enfrenta uma série de desafios, incluindo concorrência, acesso a financiamento, regulamentação e carga tributária geral. O Fisco diz apoiar o setor das PME, visando facilitar ao máximo a conformidade dos contribuintes, simplificando os procedimentos com deveres instrumentais, reduzindo os custos associados a esses deveres e também prestando um serviço de qualidade ao cliente.

O Fisco realizou uma pesquisa para tentar quantificar uma série de questões relacionadas a pequenas e médias empresas na Irlanda, avaliando sua satisfação com o atendimento, a carga administrativa enfrentada pelas PMEs e fatores que influenciaram a conformidade, entre outros. O Fisco decidiu usar a própria pesquisa como uma forma de testar os fatores que influenciam a conformidade das PME e ver que efeito a personalização poderia ter nas taxas de resposta da pesquisa entre as PMEs.

A principal descoberta do experimento foi que as taxas de resposta aos questionários de pesquisa são significativamente maiores se uma nota personalizada for anexada e que as respostas também foram recebidas mais rapidamente. Após os primeiros 15 dias, a taxa de resposta foi de 36% no grupo de tratamento em comparação com 19,2% no grupo de controle, representando um aumento nas taxas

de resposta de 88%. A inclusão de uma nota personalizada fez com que as taxas de respostas quase dobrassem.

Os resultados também mostram que o tempo importava - a eficácia da nota personalizada nas taxas de resposta foi maior nos dias imediatamente após o envio das cartas e diminuiu gradualmente a partir de então. No final da primeira semana, o grupo de tratamento respondeu mais que o dobro da taxa do grupo de controle (um aumento de 103%). No entanto, quando a Receita enviou lembretes, o efeito da personalização diminuiu drasticamente.

Os próprios lembretes não produziram diferenças estatisticamente significativas na taxa de resposta. Durante todo o período, 59,7% das empresas que receberam uma nota personalizada junto com a pesquisa enviaram uma resposta, enquanto a taxa de resposta foi de apenas 43,5% para aquelas que não receberam.

Os resultados do experimento têm implicações políticas para conduzir pesquisas futuras na Receita. Embora personalizar cada carta enviada seja impraticável, pode ser útil para obter respostas mais altas em casos específicos. Além disso, essas descobertas também podem ter uma aplicação mais geral. Uma vez que a personalização parece ter uma influência substancial no comportamento do contribuinte, isso poderia ser estendido para influenciar também os contribuintes em diferentes situações.

A *Inland Revenue* (IR) e o governo da Nova Zelândia como um todo têm trabalhado para uma abordagem mais centrada no sujeito passivo enquanto “cliente” em suas interações com os cidadãos, usando *insights* comportamentais para compreender seu comportamento, bem como o comportamento das agências governamentais ao lidar com esse público e, como resultado esperado, melhorar o envolvimento com os departamentos governamentais em geral.

Como parte desse esforço, a IR decidiu mudar a forma como as equipes de arrecadação de tributos interagem com os devedores, para ver se isso poderia melhorar a eficiência e eficácia na recuperação dos impostos e empréstimos vencidos.

Entre 2012 e 2013, a IR realizou uma série de testes com suas equipes de contato com o cliente de cobranças. O objetivo era identificar pistas comportamentais e aplicá-las para melhorar a qualidade das interações de cobrança com devedores de tributos e empréstimos estudantis inadimplentes.

Os testes foram baseados em abordagens cognitivo-comportamentais, que foram enquadradas em um contexto de resolução de dívidas, juntamente com um

modelo comportamental aplicado para ajudar a focar a conversa sobre dívidas com os clientes. A abordagem foi retirada de exemplos cognitivo-comportamentais padrão, mas modificados para o contexto de cobranças em torno da resolução de dívidas.

Um grupo de tratamento de equipes de campanha recebeu treinamento comportamental com base nessa abordagem antes de entrar em contato com os devedores para solicitar pagamentos pendentes.

O resultado de suas ligações aos devedores foi comparado com um controle - as equipes de cobranças que não receberam a formação e os devedores por eles contactados, sujeitos às suas campanhas de cobranças padrão. A IR usou amostras aleatórias retiradas de resumos de devedores identificados como parte dos ciclos de dívidas de Cobrança de rotina.

Os testes renderam uma melhoria geral de 7% a 10% no resultado da dívida para as equipes que receberam o treinamento em relação aos grupos de controle que não receberam. Como resultado do treinamento comportamental, houve uma redução de 1 minuto e 27 segundos no tempo médio das conversas telefônicas para a resolução da dívida.

O estudo demonstrou que uma melhor compreensão dos fatores comportamentais como fatores que influenciam as ações do devedor pode ser usada para melhorar efetivamente os resultados de conformidade para a Receita Federal da Nova Zelândia e que reconhecer a má compreensão do cliente pode ser um fator significativo para alcançar a conformidade.

Os níveis de envolvimento aprimorado e eficaz com os clientes pelas equipes foram reconhecidos pelos gerentes de cobrança da IR como significativos.

Já no Reino Unido, os contribuintes que atrasam o pagamento recebem cartas do escritório de Receita e Alfândega de Sua Majestade (HMRC) lembrando-os de suas obrigações.

A Equipe de *Insights* Comportamentais do Reino Unido (BIT), que conduz uma série de testes com o objetivo de aumentar o potencial das iniciativas de políticas governamentais, começou a investigar se o uso de *nudges* comportamentais poderia melhorar a eficácia dessas cartas e motivar mais contribuintes a fazerem suas declarações fiscais. pagamento.

A BIT, em colaboração com a Equipe de Gerenciamento de Dívidas e Bancos do HMRC, realizou um estudo randomizado controlado no qual 200.000 devedores de

autoliquidação, que declararam sua renda tributável, mas ainda não pagaram o que deviam, receberam um dos cinco lembretes confeccionados em diferentes cartas.

As cartas incluíam normas sociais, enquadradas em diferentes níveis de especificidade, ou *nudges* de bem público, quais sejam: (i) Norma básica: "Nove em cada dez pessoas pagam seus impostos em dia"; (ii) Norma do país: "Nove em cada dez pessoas no Reino Unido pagam seus impostos em dia"; (iii) Norma minoritária: "Nove em cada dez pessoas no Reino Unido pagam seus impostos em dia. Você está atualmente na pequena minoria de pessoas que ainda não nos pagaram"; (iv) Ganho público: "Pagar impostos significa que todos ganhamos com serviços públicos vitais, como o Serviço Nacional de Saúde (NHS), estradas e escolas"; (v) Perda pública: "Não pagar impostos significa que todos nós perdemos serviços públicos vitais, como o NHS, estradas e escolas"; (vi) Um sexto grupo de controle recebeu uma carta de negócios como de costume, lembrando-os de fazer o reembolso.

A Equipe também testou os efeitos do uso de mensagens baseadas em normas descritivas, que descreviam o que deveria ser feito, em comparação com normas injuntivas, descrevendo o que os outros achavam que deveria ser feito: (a) Normas descritivas: afirmando que pagar impostos é a coisa certa a fazer; (b) Normas injuntivas: afirmando que a maioria das pessoas pensa que pagar os tributos é a coisa certa a fazer.

Os resultados foram medidos como a taxa de pagamento feita pelos contribuintes que receberam as cartas modificadas com intervenções de *insights* comportamentais, em relação à taxa de reembolso feita por aqueles que receberam a carta comercial normal do HMRC.

A BIT descobriu que as mensagens baseadas em normas e de bem público aumentaram a probabilidade de os indivíduos pagarem seus impostos devidos, com grandes diferenças observadas dentro das várias mensagens baseadas em normas.

A declaração da norma básica elevou a alíquota de pagamento de impostos em 1,3% e a declaração da norma do país em 2,1%, em 23 dias após a comunicação

A declaração da norma minoritária teve um efeito ainda maior, aumentando o número de contribuintes fazendo pagamentos em 5,1%.

Ambas as mensagens de bem público, que se baseavam no enquadramento de ganhos e perdas, aumentaram o pagamento de impostos em 1,6%.

As normas descritivas tiveram um efeito significativamente maior sobre os pagamentos do que as normas injuntivas.

Estimou-se que, como resultado de sua intervenção experimental, o HMRC arrecadou 9 milhões de libras esterlinas a mais em um período de 25 dias do que teria arrecadado de outra forma. A BIT foi, portanto, capaz de concluir que as normas sociais podem ser uma forma eficaz de incentivar o cumprimento das obrigações fiscais.

O uso da Inteligência Artificial (IA) pelas Administrações Tributárias, aliadas à Economia Comportamental também contam como exemplo de ferramenta para que a arrecadação se dê de forma mais eficiente, bem como para o aumento do aumento do *Compliance* tributário. De acordo com Rita de La Feria e Amparo Grau Ruiz³³²:

Os sistemas de IA revelaram-se extremamente eficazes como ferramentas de aumento da conformidade. Não só são eficazes no combate à fraude – incluindo as próprias práticas mais recentes possibilitadas pela economia digital – mas também são eficazes na redução de outras formas de incumprimento, como a negligência ou o erro. Vários novos estudos que aplicam a ciência comportamental à tributação mostraram como uma parte significativa do incumprimento não é intencional, de modo que a remoção de fricções de conformidade ou pequenos estímulos ao cumprimento pode ter um impacto significativo. É portanto surpreendente que, ao facilitar o cumprimento, a IA possa ter um impacto muito significativo no cumprimento da lei.

Finalmente, existem agora também provas de efeitos de repercussão não negligenciáveis. Em particular, uma IA bem concebida pode diminuir duas das principais desvantagens da discricionariedade administrativa fiscal, nomeadamente a suscetibilidade aos vieses cognitivos e ao ruído, e as oportunidades de corrupção. Existem agora evidências consistentes que indicam que tanto os vieses cognitivos como o ruído – a variabilidade indesejada nos julgamentos – são difundidos na adjudicação administrativa. A IA elimina o ruído, que é uma fonte de tratamento desigual, e pode neutralizar vieses, se for

³³² Livremente traduzido do original: *AI systems have proved extremely effective as compliance enhancing tools [31]. Not only are they effective in combating fraud – including newer practices themselves enabled by the digital economy [32] – but they are also effective in decreasing other forms of non-compliance, such as negligence or error [33]. Various new studies applying behavioural science to tax enforcement have shown how a significant part of non-compliance is non-intentional, so that removal of compliance frictions or small compliance nudges can have a significant impact [34]. It is therefore unsurprising that, by facilitating compliance, AI can have a very significant impact on enforcement.*

Finally, there is now also evidence of non-negligible spillover effects. In particular, well-designed AI can decrease two of the key downsides of tax administrative discretion [35], namely susceptibility to human cognitive biases and to noise, and opportunities for corruption. There is now consistent evidence to indicate that both cognitive biases and noise – the unwanted variability in judgments – are pervasive in administrative adjudication [36]. AI eliminate noise, which is a source of unequal treatment, and can counteract biases, if carefully designed. There is also evidence that AI decreases the scope for corruption [37]. DE LA FERIA, Rita e GRAU RUIZ, Maria Amparo, *The Robotisation of Tax Administration* (March 4, 2022). In: A. Grau (ed.), **Interactive Robotics: Legal, Ethical, Social and Economic Aspects** (Springer Nature, 2022), Ch 20, p. 2. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=4045621>. Acesso em: 28 ago. 2022.

cuidadosamente concebida. Há também evidências de que a IA diminui o espaço para corrupção.

Essa é uma possibilidade que pode ir ao encontro dos interesses do Fisco, podendo até mesmo aumentar a eficiência na arrecadação, mas não se dá sem a necessidade de observância ao paradigma do contribuinte enquanto cidadão, dotado de direitos, sobretudo nas situações em que há um contencioso tributário. Nesse sentido, Paulo Caliendo³³³ alerta para o fato de que:

(...) impõe-se um grande questionamento sobre o impacto do uso de decisões automatizadas para a proteção da ampla defesa, do devido processo, do princípio do juiz natural e tantos outros princípios que garantem um direito fundamental a um processo tributário justo.

Portanto, considerando-se que os *behavioral insights* do tipo *nudge* não podem restringir o campo de escolha das pessoas, essa associação entre economia comportamental e inteligência artificial não pode se dar em prejuízo de direitos fundamentais de contribuintes.

Em conclusão, foi possível perceber que os *behavioral insights* do tipo *nudge* não são uma panaceia, isto é, não constituem uma estratégia universal capaz de atender a todo e qualquer tipo de objetivo e situação nas relações tributárias.

Retoma-se, por exemplo, o estudo papuásio³³⁴, que contribuiu de forma relevante para evidenciar que em diferentes contextos socioeconômicos, o resultado desse tipo de estratégia pode variar em relação aos resultados obtidos pelas mesmas estratégias em países mais ricos. Tal conclusão é possível ao se contrastar os resultados do mesmo tipo de *nudge* aplicado no contexto canadense, conforme explorado no anteriormente.

Seguindo essa mesma constatação em relação às limitações dos *nudges*, cite-se o estudo de Avishalom Tor³³⁵, segundo o qual somente uma pequena parte da literatura sobre intervenções comportamentais que se desenvolveu ao longo dos últimos quinze a vinte anos considerou os *nudges* a partir de uma perspectiva

³³³ CALIENDO, Paulo. Tributação, inteligência artificial e vieses. In: PISCITELLI, Tathiane e LARA, Daniela (coord.). **Tributação da Economia Digital**. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2020, p. 506.

³³⁴ HOY, Christopher; MCKENZIE, Luke; SINNING, Mathias. Improving Tax Compliance without Increasing Revenue: evidence from population-wide randomized controlled trials in papua new guinea. **Economic Development and Cultural Change**, Chicago, v. 72, n. 2, p. 691-723, 1 jan. 2024. University of Chicago Press. <http://dx.doi.org/10.1086/721650>. Disponível em: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/full/10.1086/721650>. Acesso em: 17 jan. 2024.

³³⁵ TOR, Avishalom. Nudge Efficiency. In: NOBEL, Peter et. al. (organizadores). **Law and Economics in all seinen Facetten Festschrift zu Ehren von Klaus Mathis**. Berlin: Duncker & Humblot, 2023.

econômica. Não obstante ele reconheça a importância do tema para uma avaliação jurídica desta forma de intervenção, o autor destaca que ainda menos contribuições examinaram se e quando os instrumentos comportamentais são susceptíveis de constituir um meio eficiente para aumentar o bem-estar social, pois trata-se de uma área relativamente incipiente e que deve ser submetida ao escrutínio público.

3.3 Efeito *Backlash* Tributário: reações políticas e legislativas à jurisprudência das Cortes Superiores em Direito Tributário

No contexto fático das relações jurídico-tributárias, viu-se acima que com Roberta Muramatsu³³⁶ que não apenas o cidadão tem racionalidade limitada, mas também os *policy makers* sofrem desse mal.

Nesse sentido, a presente tese passa a propor o conceito e investigar a existência de efeito *backlash* tributário, como reação política desencadeada pelas decisões do Poder Judiciário em que as decisões de mérito foram desfavoráveis ao Fisco, o que constitui um comportamento irracional dos agentes públicos que, sob o pretexto de garantir determinados níveis arrecadatórios, fomentam o contencioso tributário.

O problema a ser enfrentado nessa parte é saber se, quando o Fisco não se sobressai vitorioso, os Poderes Executivo e Legislativo reagem para alterar a legislação tributária de forma que a jurisprudência seja superada. Para tanto, a investigação se constitui em pesquisa jurisprudencial e legislativa, que visa oferecer um recorte a partir dos acórdãos proferidos no âmbito do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, oriundos de controle concentrado ou difuso de constitucionalidade.

Após a realização do levantamento dos acórdãos proferidos no Supremo Tribunal Federal, é feito um contraste com as alterações no texto constitucional e na legislação infraconstitucional, conforme o caso, para que se verifique se houve ou não o efeito *backlash*.

O debate em torno da responsabilidade e da competência pela guarda da Constituição remonta às posições antagônicas de Hans Kelsen e Carl Schmitt, as

³³⁶ MURAMATSU, Roberta. Microfinanças e comportamento financeiro dos pobres: algumas contribuições da economia comportamental. **Brazilian Journal of Development**, [S. l.], v. 6, n. 5, p. 27275-27294, 2020. Disponível em: <https://ojs.brazilianjournals.com.br/ojs/index.php/BRJD/article/view/10002>. Acesso em: 16 jun. 2024.

quais foram recentemente revisitadas na literatura juspublicista brasileira por ocasião do centenário da Constituição de Weimar³³⁷.

Se para o positivista austríaco o elemento político deveria ser inoculado em prol da "pureza" científica do direito, tendo o Judiciário como seu último intérprete, para o alemão, era o Chefe do Poder Executivo quem concentrava a autoridade para determinar os rumos da pátria, haja vista a interpretação que dera ao art. 48 da Constituição de Weimar³³⁸.

Quaisquer que sejam as possíveis consequências desse debate, por aqui o sistema de controle de constitucionalidade é híbrido e herdeiro do *judicial review* de matriz kelseniana. Ou seja, dentro dos limites de suas respectivas competências constitucionais, os Três Poderes instituídos podem realizar o controle de constitucionalidade. Para os fins do presente item, o que interessa é o controle de constitucionalidade, difuso e concentrado, realizado pelo Supremo Tribunal Federal.

Como o exercício do *jus tributandi* no Estado Democrático de Direito é amplamente condicionado pela Constituição brasileira, o intenso grau de judicialização da relação entre o Fisco e o contribuinte é muito mais um sintoma de um sistema tributário disfuncional do que de um hipotético ativismo judicial: o Estado é o principal cliente do Poder Judiciário, sendo que as execuções fiscais respondem por parte significativa dos processos atualmente em andamento.

Antes mesmo de se falar em litigiosidade tributária, cabe mencionar que o princípio da legalidade está no cerne do direito tributário, naturalmente colocando o

³³⁷ Vide a obra coletiva: BERCOVICI, Gilberto (coord.). **Cem anos da Constituição de Weimar (1919 – 2019)**. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

³³⁸ A redação original do dispositivo em comento era a seguinte: *Artikel 48. Wenn ein Land die ihm nach der Reichsverfassung oder den Reichsgesetzen obliegenden Pflichten nicht erfüllt, kann der Reichspräsident es dazu mit Hilfe der bewaffneten Macht anhalten.*

Der Reichspräsident kann wenn im Deutschen Reiche die öffentliche Sicherheit und Ordnung erheblich gestört oder gefährdet wird, die zur Wiederherstellung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung nötigen Maßnahmen treffen, erforderlichenfalls mit Hilfe der bewaffneten Macht einschreiten. Zu diesem Zwecke darf er vorübergehend die in den Artikeln 114, 115, 117, 118, 123, 124 und 153 festgesetzten Grundrechte ganz oder zum Teil außer Kraft setzen

Von allen gemäß Abs. 1 oder Abs. dieses Artikels getroffenen Maßnahmen hat der Reichspräsident unverzüglich dem Reichstag Kenntnis zu geben. Die Maßnahmen sind auf Verlangen des Reichstags außer Kraft zu setzen.

Bei Gefahr im Verzuge kann die Landesregierung für ihr Gebiet einstweilige Maßnahmen der in Abs.2 bezeichneten Art treffen. Die Maßnahmen sind auf Verlangen des Reichspräsidenten oder des Reichstags außer Kraft zu setzen.

Das Nähere bestimmt ein Reichsgesetz.

ALEMANHA. Constituição (1919). Die Verfassung Des Deutschen Reiches. Schwarzburgo: Dokumente Zur Deutschen Verfassungsgeschichte, 14 ago. 1919. v. 4. Disponível em: <https://www.verfassungen.de/de19-33/verf19-i.htm>. Acesso em: 01 out. 2023.

Poder Legislativo numa posição de protagonismo enquanto fonte material e formal do direito.

Nesse cenário, investiga-se em que medida seria possível constatar a existência de reação legislativa, seja provocada por membros do Poder Legislativo, seja provocada pelo Poder Executivo, à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, seja em favor do Fisco, seja em favor do contribuinte.

A hipótese inicial é que é possível identificar a ocorrência de *backlash* em matéria tributária, sobretudo em favor do Fisco, ou seja, o Poder Legislativo tende a reagir aos julgados favoráveis ao contribuinte, por meio da criação de novos tributos ou majoração dos tributos já existentes.

Aqui, cabe uma brevíssima revisão acerca da Teoria da Separação de Poderes. Tal revisão serve como ponto de partida para a caracterização do conceito de efeito *backlash* à luz da literatura constitucionalista contemporânea.

Por fim, são identificadas algumas situações em que foi possível observar a existência de efeito *backlash* em matéria tributária. Para tanto, os temas buscados no repositório de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal foram recortados a partir da Constituição Federal de 1988, levando-se em consideração as emendas constitucionais promulgadas em alteração do Sistema Tributário Nacional, assim como alterações da legislação tributária infraconstitucional identificadas como reação política à jurisprudência da Suprema Corte.

A unidade do poder do Estado correria o risco de resultar em poder excessivamente concentrado, se não fosse a previsão de uma separação orgânica que viabilizasse o exercício de suas funções de forma que, funcionalmente, tal poder estivesse limitado.

Como forma de mitigar tal risco, a possibilidade de tensionamento entre os poderes instituídos longe de ser uma dinâmica inesperada, levou à concepção de um sistema de freios e contrapesos, que foi previsto e descrito, ainda que como modelo teórico, ao largo das concepções de Estado oriundas da Ciência Política. Daí que, como forma de aproximação ao tema aqui tratado, que é o efeito *backlash*, cabe uma revisão bibliográfica acerca a Teoria da Separação dos Poderes.

Daí a necessidade de sistematizar o conceito de efeito *backlash* tal como é tratado na literatura constitucionalista contemporânea, diferenciando-o daquela dinâmica normalmente esperada com a separação de poderes concebida pela Ciência Política e constitucionalmente positivada no Brasil em 1988 para que se responda ao

questionamento que abre o presente item, ou seja, a Teoria da Separação dos Poderes é compatível com o efeito *backlash*?

Quando Dalmo de Abreu Dallari afirmou que “o poder do Estado é uno e indivisível”³³⁹, não quis com isso afirmar que seu exercício se daria de forma monolítica. Pelo contrário, a divisão das funções do poder preserva a unidade do poder do Estado, enquanto, ao mesmo tempo, se presta a preservar a democracia. Assim, pode-se falar não em “três poderes” enquanto unidades fechadas em si mesmas, mas sim em funções estatais, que comumente se desdobram na função legislativa, função executiva e função judicial, identificadas institucional e respectivamente com os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

A ideia de separação dos poderes, largamente utilizada pelos Estados modernos, é um esquema de organização do poder político, que ao longo do tempo foi sendo proposta e idealizada com diferentes desenhos.

No Brasil, a tripartição de poderes é o modelo atualmente vigente, sendo que dentre os órgãos do Poder Judiciário, destaca-se o Supremo Tribunal Federal como guardião da Constituição, embora o controle de constitucionalidade também possa ser exercido no âmbito dos demais poderes, ainda que essa não seja sua função precípua.

Como dito anteriormente, o debate sobre a responsabilidade e competência pela guarda da Constituição opôs Hans Kelsen e Carl Schmitt³⁴⁰.

Tal debate ainda se faz presente, inclusive no Brasil, já que o poder de interpretação da Constituição pelos tribunais é bastante amplo. Nessa linha, André Ramos Tavares³⁴¹ observa que:

(...) esse poder excepcional de interpretação pode acabar por transmutar a rigidez da Constituição, tornando-a flexível. (...) Portanto, o risco de que estou falando é de o Tribunal Constitucional, nessa concepção, não aplicar mais a Constituição, mas criar um novo Direito Constitucional, uma Constituição material paralela, que pode ser uma Constituição idealizada ou uma normatividade forçada pela elite econômica, pelo poder político do país ou, ainda, pelos próprios e subjetivos critérios dos membros dessa Corte.

³³⁹ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 216.

³⁴⁰ Nesse sentido, confira-se o seguinte capítulo: TAVARES, André Ramos. A defesa da Constituição de Weimar. *In*: BERCOVICI, Gilberto. **Cem anos da Constituição de Weimar (1919 – 2019)**. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 93 e seguintes.

³⁴¹ TAVARES, André Ramos. A defesa da Constituição de Weimar. *In*: BERCOVICI, Gilberto. **Cem anos da Constituição de Weimar (1919 – 2019)**. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 105-106.

Quaisquer que sejam as possíveis consequências desse debate, o Brasil adotou o sistema de controle de constitucionalidade híbrido, ou seja, feito pelos três poderes instituídos e não apenas pelo Judiciário, portanto, o sistema não é exclusivamente o do *judicial review* de matriz kelseniana.

Na atualidade, o *judicial review* tem sido objeto de debate no que tange à judicialização da política, ou seja, situações em que o Poder Judiciário é chamado a se manifestar em casos envolvendo direitos sociais de caráter prestacional, sendo que este órgão não é o formulador das políticas públicas.

Se dentro dos limites de suas respectivas competências constitucionais, os poderes instituídos podem realizar o controle de constitucionalidade, o fato de uma decisão judicial ser um gatilho para mudanças legislativas não seria necessariamente uma externalidade negativa dessa decisão. Todavia, veremos adiante que ao menos parte dessas mudanças caminha em um sentido específico, qual seja, o de retroceder em relação às decisões consideradas mais progressistas.

Assim, como a Constituição brasileira de 1988 se ocupa longamente de direito tributário e financeiro ao longo de seu texto, o controle de constitucionalidade, difuso e concentrado, realizado pelo Supremo Tribunal Federal, tem enorme relevância para fins de planejamento para quaisquer das partes envolvidas nos litígios tributários, mas com a diferença de que uma das partes, o Estado, pode mudar as regras vigentes quando o deslinde do caso em juízo lhe é desfavorável.

Veremos adiante que esse é um ponto crítico para a discussão sobre a aplicabilidade do conceito de efeito *backlash* ao direito tributário.

Na literatura jurídica nacional há um ponto em comum que é a identificação de uma reação contrária ao sentido de uma decisão judicial, correspondente à tradução literal da palavra inglesa *backlash* para o português como “refluxo”, “reação” ou “retaliação”.

Por outro lado, a origem dessa reação já não é tão uniforme, sendo possível verificar que pode partir de grupos específicos da sociedade e ser catalisada na esfera política ou apenas partir da esfera política, identificada com os agentes do Poder Executivo e, principalmente, do Poder Legislativo.

Trazendo o conceito para forma como vem sendo entendido no Brasil, a definição de George Marmelstein é de que “O *backlash* é uma reação adversa não-

desejada à atuação judicial. Para ser mais preciso, é, literalmente, um contra-ataque político ao resultado de uma deliberação judicial” (itálico do original)³⁴².

Para Marianna Montebello Willeman, *backlash* é “o movimento de intensa reprovação ou rejeição de uma decisão judicial, acompanhado da adoção de medidas de resistência tendentes a minimizar ou a retirar sua carga de efetividade”³⁴³.

Embora esse contra-ataque possa ocorrer de várias maneiras, o que interessa aqui são as alterações legislativas, que podem ocorrer por meio de emendas constitucionais ou pela alteração da legislação infraconstitucional.

Na casuística estrangeira, o efeito *backlash* é ilustrado com casos em que decisões judiciais consideradas progressistas geraram o recrudescimento da legislação penal, a exemplo da ampliação das hipóteses de pena de morte nos Estados Unidos da América, após a decisão proferida no caso o Furman v. Georgia, no qual a Suprema Corte decidiu que a pena de morte seria incompatível com o mandamento constitucional que proíbe penas “cruéis e incomuns”³⁴⁴.

Geralmente, o tema do efeito *backlash* vem acompanhando da discussão sobre a judicialização da política e o ativismo judicial, como debate que transita em torno de saber quais seriam os limites do Poder Judiciário nas decisões que afetam as políticas públicas (ou a falta delas) na efetivação direitos sociais previstos na Constituição.

Ademais, o efeito *backlash* também costuma ser aventado nos casos em que, diante de decisões judiciais que revelam a função contra majoritária da Corte Constitucional, há algum grau de mobilização da opinião social (mais ou menos restrita aos grupos parlamentares).

No Brasil, o efeito *backlash* costuma ser identificado em casos como os casos da descriminalização da maconha e da vaquejada³⁴⁵, sem notícia de que a literatura

³⁴² MARMELSTEIN, George. **Efeito *Backlash* da Jurisdição Constitucional: reações políticas ao ativismo judicial**. Bolonha: 2016. Texto-base de palestra proferida durante o Terceiro Seminário Ítalo-Brasileiro, p. 3. Disponível em:

https://www.academia.edu/35675035/Efeito_Backlash_da_Jurisd%C3%A7%C3%A3o_Constitucional. Acesso em: 12 set. 2023.

³⁴³ WILLEMANN, Marianna Montebello. Constitucionalismo democrático, backlash e resposta legislativa em matéria constitucional no Brasil. **Revista Brasileira de Direito Público – RBDP**. Belo Horizonte, ano 11, n. 40, p. 115, jan./mar. 2013. Disponível em:

https://www.cjf.jus.br/caju/Efeito.Backlash.Jurisdiacao.Constitucional_7.pdf. Acesso em: 24 set. 2023.

³⁴⁴ MARMELSTEIN, George. **Efeito *Backlash* da Jurisdição Constitucional: reações políticas ao ativismo judicial**. Bolonha: 2016. Texto-base de palestra proferida durante o Terceiro Seminário Ítalo-Brasileiro, p. 3. Disponível em:

https://www.academia.edu/35675035/Efeito_Backlash_da_Jurisd%C3%A7%C3%A3o_Constitucional. Acesso em: 12 set. 2023.

³⁴⁵ Sobre o tema, confira-se o seguinte artigo: ANDRÉA, Gianfranco Faggin Mastro. Supremo Tribunal Federal, comportamento estratégico e efeito *backlash*: o caso da descriminalização do porte da

venha buscando entender o fenômeno em pesquisas no contexto dos litígios tributários.

Entretanto, como será exposto adiante, olhando retrospectivamente, parece haver um padrão de comportamento político, influenciado pelas decisões judiciais em litígios tributários, segundo o qual, primeiramente, um tributo é criado, modificado, ou regulamentado de modo a aumentar a carga tributária, seja por meio de novas obrigações tributárias, ou por meio de interpretações que restringem o creditamento, no caso dos chamados tributos não cumulativos.

Ato contínuo, há um movimento dos contribuintes que judicializam tais exigências em busca de uma manifestação judicial que seja baseada nas limitações constitucionais ao poder de tributar.

Finalmente, quando eventualmente os contribuintes logram êxito nas demandas judiciais, a disputa que parecia estar resolvida se transporta para o campo político-legislativo, cujos atores protagonistas são o Poder Executivo e Legislativo.

Na esfera política, onde os contribuintes não contam com a dialeticidade própria dos litígios, supera-se a derrota judicial do Fisco simplesmente alterando-se a Constituição ou a legislação infraconstitucional para que o objetivo inicial – garantir a arrecadação tributária – seja assegurado. Assim, perpetua-se a litigiosidade entre Fisco e contribuintes.

Outro caminho que poderia ser seguido pelo Poder Legislativo para atualizar a legislação em torno de temas que estão na ordem do dia seria se valer da avaliação legislativa, cujo uso ainda é bastante modesto no Brasil, como observado por Natasha Schmitt Caccia Salinas³⁴⁶.

Em termos de política fiscal, a falta de avaliação legislativa leva a um estado de coisas no qual os *policy makers* geralmente não se ocupam em compreender as razões estruturais que levaram ao litígio em torno daquele tributo, mas apenas em superar as decisões judiciais do modo mais conveniente ao Fisco.

maconha para consumo pessoal. **Revista da Ajuris**, Porto Alegre, v. 46, p. 163-196, dez. 2019. Disponível em: http://ajuris.kinghost.net/OJS2/index.php/REVAJURIS/article/view/899/Ajuris_147_DT6#. Acesso em: 01 nov. 2023.

³⁴⁶ SALINAS, Natasha Schmitt Caccia. Avaliação Legislativa no Brasil: apontamentos para uma nova agenda de pesquisa sobre o modo de produção das leis. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, [S. l.], v. 3, n. 2, p. 229, 17 jan. 2014. Centro de Ensino Unificado de Brasília. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/2219>. Acesso em: 13 out. 2023.

Saindo no campo da política tributária para o campo acadêmico, também é possível verificar que há espaço para pesquisa legislativa no campo do direito tributário, que comumente se ocupa da análise da jurisprudência administrativa ou judicial, o que sem dúvidas é muito importante, mas costuma tomar a legislação como uma realidade posta, ou seja, o direito positivo como sinônimo de norma escrita pelo poder competente de forma hermética.

Se muito, o processo legislativo costuma ser analisado quanto ao rito processual legislativo e à compatibilidade de seu conteúdo com a Constituição. Essa análise mais de caráter mais formalista é parte do processo legislativo, mas não o seu todo.

Ao passarmos a enxergar a atividade legislativa como um fenômeno não apenas político, mas também jurídico, abre-se a possibilidade de sairmos de um paradigma de via mão única em que o direito é uma avenida que apenas recebe o fluxo da legislação criada por um distante e abstrato legislador, para uma via de mão dupla na qual o direito compreende melhor o fenômeno da positivação e quiçá contribui *ab ovo* para a formação do direito.

Tal possibilidade parece estar mais clara atualmente, com as discussões em torno da Reforma Tributária do Consumo (Emenda Constitucional nº 132/2023), cuja proposta nasceu em âmbito acadêmico e que foi discutida no Parlamento com a realização de audiências públicas nas quais diversos segmentos sociais e econômicos e juristas participaram.

Existe outro fundamento que ultrapassa o caráter instrumental de se avaliar a atividade legislativa. Com lastro na doutrina constitucionalista, Natasha Schmitt Caccia Salinas³⁴⁷ destaca que o fundamento ético da avaliação legislativa é útil para entendermos se os interesses contrapostos foram suficientemente representados no processo legislativo.

Naquilo que o processo legislativo e a avaliação legislativa expressam em relação ao *modus operandi* da democracia representativa, o fundamento ético da

³⁴⁷ SALINAS, Natasha Schmitt Caccia. Avaliação Legislativa no Brasil: apontamentos para uma nova agenda de pesquisa sobre o modo de produção das leis. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, [S. l.], v. 3, n. 2, p. 228-249, 17 jan. 2014. Centro de Ensino Unificado de Brasília. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/2219>. Acesso em: 13 out. 2023.

avaliação legislativa também dialoga com o exercício do constitucionalismo democrático proposto por Robert Post e Reva Siegel³⁴⁸:

O debate popular sobre a Constituição infunde nas memórias e nos princípios da nossa tradição constitucional significados que comandam a lealdade popular e que nunca se desenvolveriam se uma cidadania normativamente alienada se submetesse passivamente a julgamentos judiciais.

Ora, uma dogmática que se ocupa tão somente da lei posta jamais poderia alcançar tal grau de compreensão do processo legislativo enquanto exercício da democracia. Em sentido contrário, uma sociedade que não reflete sobre as consequências das decisões judiciais também excluiria os juízes desse mesmo debate.

Assim, para os fins do presente trabalho, define-se o *backlash* tributário como a reação política a uma decisão judicial favorável aos contribuintes, resultante em uma alteração constitucional ou infraconstitucional que acarrete na superação daquela decisão, de forma a garantir a arrecadação tributária, ainda que isso implique em continuidade do quadro de litigiosidade em torno daquela exigência.

Em matéria tributária, o fenômeno político-legislativo da reação à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quando esta é desfavorável ao Fisco foi notada por Raquel Cavalcanti Ramos Machado, quando a autora asseverou que, mesmo a Constituição Federal de 1988 sendo considerada rígida, o texto constitucional sofre constantes alterações por meio de emendas constitucionais. Assim, como observado pela autora supracitada³⁴⁹:

Muitas emendas constitucionais se revelam nítidas “réplicas” do Congresso Nacional à jurisprudência do STF, alterando pontualmente a Constituição apenas para contornar entendimentos da Corte Maior restritivos da competência tributária.

³⁴⁸ Traduzido livremente a partir do seguinte trecho do texto original: *Popular debate about the Constitution infuses the memories and principles of our constitutional tradition with meanings that command popular allegiance and that would never develop if a normatively estranged citizenry were passively to submit to judicial judgments.* POST, Robert C.; SIEGEL, Reva b. *Roe rage: democratic constitutionalism and backlash.* **Harvard Civil Rights-Civil Liberties Law Review**, v. 42, p. 390, 2007. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=990968>>. Acesso em 30 set. 2023.

³⁴⁹ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa.** 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 12. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/T.2.2013.tde-12022014-144507>. Acesso em: 24 set. 2023.

Vê-se que o emprego da palavra “réplica” na passagem acima corresponde ao sobredito conceito de efeito *backlash*, de modo que, conforme veremos, ainda que se considere que a Constituição se valeu de conceitos (e não de tipos) para o estabelecimento das competências tributárias, ou ainda que tenha se valido tanto de conceitos quanto de tipos, essa estratégia não é suficiente para aplacar as disputas em torno dos limites das competências tributárias e, conseqüentemente, também não é suficiente para que não sejam detonados os mecanismos que acionam o efeito *backlash* na arena política e legislativa.

A seguir, analisam-se determinadas alterações no Sistema Tributário Nacional tanto no plano constitucional quanto infraconstitucional, as quais podem ser identificadas com o fenômeno do *backlash* tributário, anteriormente conceituado.

A chamada “Reforma da Previdência”, inicialmente deflagrada por meio da Proposta de Emenda à Constituição nº 33/1995 (PEC nº 33/1995) foi apresentada ao Congresso Nacional pelo Poder Executivo apenas sete anos após a promulgação da Constituição de 1988. Três anos mais tarde, a PEC nº 33/1995 resultou na Emenda Constitucional nº 20/1998, modificando o sistema de previdência social no Brasil.

De acordo com Zélia Luiza Pierdoná e Bruno Bianco Leal, a partir da promulgação da Reforma da Previdência realizada pela Emenda Constitucional nº 20/1998³⁵⁰:

(...) houve uma ampliação dos sujeitos passivos e das bases de cálculo das contribuições. As referidas modificações foram efetuadas em razão de entendimentos restritivos adotados pelo Supremo Tribunal Federal, tanto em relação às bases de cálculo, como em relação aos sujeitos passivos.

Observe-se que pela data da promulgação da referida emenda constitucional, houve um lapso de dez anos a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988 em que o Supremo Tribunal Federal teria tido uma postura mais desfavorável ao Fisco Federal no que tange às contribuições sociais.

Cabe verificar, ainda que rapidamente, quais seriam esses entendimentos, especialmente aqueles relativos aos artigos 149 e 195 da Constituição Federal de 1988, no que dispõem sobre o financiamento do sistema de seguridade social, onde

³⁵⁰ PIERDONÁ, Zélia Luiza; LEAL, Bruno Bianco. A proteção previdenciária e as reformas implementadas pelas emendas constitucionais 20/1998, 41/2003 e 103/2019. **Revista de Direito do Trabalho e Seguridade Social**. Vol. 210. Ano 46. p. 66. São Paulo: Ed. RT, mar.-abr. 2020.

se situa o sistema de saúde, assistência e previdência social por meio das contribuições sociais.

No Recurso Extraordinário nº 150.755, dentre as questões objeto da decisão, estava a compreensão do significado de “receita bruta”, que compunha a base de cálculo da contribuição para o FINSOCIAL, na forma do art. 28, da Lei nº 7.738/1989.

Na ocasião, a decisão da Suprema Corte pode ser ilustrada a partir do voto-vista proferido pelo Min. Sepúlveda Pertence, segundo o qual não havia inconstitucionalidade no referido art. 28, “desde que nele a “receita bruta”, base de cálculo da contribuição, se entenda referida aos parâmetros de sua definição no DL. 2.397/87, de modo a conformá-la à noção de faturamento das empresas prestadoras de serviço”.

Outro julgado que merece atenção é o Recurso Extraordinário nº 168.457, no qual a questão posta sob litígio era saber se a Contribuição para o FINSOCIAL teria natureza tributária. Com a superveniente decisão reconhecendo-se a natureza tributária do gravame, a alíquota fixada pela Lei nº 7.738, de 03 de março de 1989, só seria exigível após o lapso temporal de noventa dias, em respeito à anterioridade nonagesimal.

Com relação aos sujeitos passivos, vale mencionar a decisão proferida pelo Supremo no Recurso Extraordinário nº 186.062, segundo a qual:

A norma inscrita no art. 195, I, da Carta Política, por referir-se a contribuição social incidente sobre a folha de salários – expressão esta que apenas alcança a remuneração paga pela empresa em virtude da execução de trabalho subordinado, com vínculo empregatício – não abrange os valores pagos aos autônomos, aos avulsos e aos administradores, que constituem categorias de profissionais não-empregados. (...).

É verdade que também houve julgados favoráveis ao Fisco, mas não encontramos estudos empíricos que permitam inferir o grau de influência das decisões do Supremo Tribunal Federal no período em comento sobre o equilíbrio financeiro da seguridade social.

Por outro lado, sabe-se que em diversas ocasiões os ministros do Supremo Tribunal Federal tiveram uma postura deferente em relação às opções políticas em matéria de contribuições sociais e financiamento da seguridade social. Isso porque, conforme demonstrado empiricamente por Flávia Danielle Santiago Lima e Tassiana

Moura de Oliveira³⁵¹ é possível “notar a incorporação de argumentos de governo nas decisões, consubstanciados na adesão ao princípio constitucional do pacto federativo e à regra do equilíbrio financeiro e atuarial”.

Destoam dessa postura de deferência as decisões desfavoráveis ao Fisco. Ainda assim, quando isso ocorre, há uma reação política-legislativa, o que demonstra a grande sensibilidade do governo em relação à matéria.

Exemplo dessa sensibilidade exacerbada é a postura refratária do Fisco à decisão no Recurso Extraordinário nº 574.706 (Tema 69), quando o Supremo Tribunal Federal decidiu que o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não compõe a base de cálculo das contribuições sociais para o PIS e a COFINS. Refratária sim, pois, primeiro, a União pretendeu restringir a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS somente ao imposto efetivamente recolhido, em vez de permitir que os sujeitos passivos o fizessem com base no imposto destacado nas notas fiscais, o que foi afastado pela Corte.

Mais recentemente, o Governo editou a Medida Provisória nº 1.147/2022, convertida na Lei nº 14.592, de 30 de maio de 2023, que restringiu também a tomada de créditos de PIS e COFINS sobre o ICMS pago na entrada das mercadorias.

Dessa forma, vê-se que a despeito de o Supremo Tribunal Federal poder ser considerado “um Tribunal amigo do equilíbrio financeiro e atuarial”³⁵², ao menor sinal de que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria de contribuições sociais lhe é desfavorável, a União reage fortemente, gerando o efeito *backlash* em articulação entre os Poderes Executivo e Legislativo.

Seguindo essa linha, veja-se que pela definição extraída do art. 145, II, da Constituição Federal de 1988 e do art. 77 do Código Tributário Nacional, as taxas são espécie tributária exigível mediante a prestação de um serviço público específico e divisível (*uti singuli*) ou em razão do exercício do poder de polícia, sendo certo que os serviços prestados à população genericamente considerada enquanto coletividade podem ser custeadas pelas receitas públicas advindas dos impostos, haja vista que,

³⁵¹ SANTIAGO LIMA, Flávia Danielle; OLIVEIRA, Tassiana Moura de. A judicialização das reformas previdenciárias na jurisprudência do STF: um Tribunal amigo do equilíbrio financeiro e atuarial. **Revista de Estudos Empíricos em Direito**, [S. l.], v. 4, n. 1, 2017, p. 192. Disponível em: <https://reedrevista.org/reed/article/view/113>. Acesso em: 4 nov. 2023.

³⁵² SANTIAGO LIMA, Flávia Danielle; OLIVEIRA, Tassiana Moura de. A judicialização das reformas previdenciárias na jurisprudência do STF: um Tribunal amigo do equilíbrio financeiro e atuarial. **Revista de Estudos Empíricos em Direito**, [S. l.], v. 4, n. 1, 2017, p. 176. Disponível em: <https://reedrevista.org/reed/article/view/113>. Acesso em: 4 nov. 2023.

do ponto de vista orçamentário, estes não são vinculados a uma contraprestação estatal especificamente voltada ao benefício do individual do sujeito passivo.

Não obstante as características inerentes às taxas, fato é que alguns municípios brasileiros ousaram editar leis instituindo as taxas em razão do indivisível serviço de iluminação pública, o que foi uma tentativa de exercer (ainda que forma tortuosa) a competência tributária decorrente da então recente autonomia federativa concedida aos municípios quando da promulgação da Constituição Federal de 1988³⁵³.

Ao apreciar a questão da constitucionalidade das taxas de iluminação pública, o Supremo Tribunal Federal declarou a sua inconstitucionalidade no Recurso Extraordinário nº 233.332, por considerá-las “tributo de exação inviável, posto ter por fato gerador serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, a ser custeado por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais”.

O entendimento foi cristalizado na Súmula nº 670, posteriormente convertida na súmula vinculante nº 41, segundo a qual “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”.

Ato contínuo, o Congresso Nacional promulgou a Emenda à Constituição nº 39, de 19 de dezembro de 2002, atribuindo competência tributária aos municípios e ao Distrito Federal para “instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III”, ou seja, observado a reserva legal e as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar, tais como a anterioridade.

Na justificação da proposta que resultou na Emenda à Constituição nº 39, de 19 de dezembro de 2002, seu autor, o Senador Álvaro Dias³⁵⁴, reconheceu que a cobrança da Taxa de Iluminação Pública pelos municípios gerou “muita controvérsia”, bem como citou expressamente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

no sentido de considerar inconstitucional essa cobrança, por não se tratar de serviço público específico e divisível e, em certos casos, por ter ela base de cálculo coincidente com a de impostos, como Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

³⁵³ ARRETCHE, Marta. **Democracia, federalismo e centralização no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV; Editora Fiocruz, 2012, p. 46.

³⁵⁴ Confira-se a tramitação da Proposta de Emenda Constitucional em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/49551>. Acesso em 14 jul. 2024.

A referida contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP), cuja receita é vinculada ao serviço de iluminação pública, até então era inexistente no ordenamento jurídico brasileiro, não corresponde, exatamente, à clássica tipificação dos tributos existentes no Brasil, quais sejam: impostos, taxas, empréstimos compulsórios, contribuições de melhoria e contribuições especiais.

Ao comentar o contexto em que a COSIP foi inserida no texto constitucional, Luís Eduardo Schoueri³⁵⁵ assevera que:

A infeliz iniciativa foi a reação à declaração de inconstitucionalidade de cobrança de taxas para tal finalidade; não querendo as municipalidades empregar recursos decorrentes dos impostos de sua competência, obtiveram mais essa fonte de arrecadação.

A valoração da iniciativa como “infeliz” não se deve somente ao fato de ser uma reação, mas especialmente ao fato de que a recém-criada “contribuição” distorce, a um só tempo, o conceito de taxa, acima mencionado, e o das contribuições, que são caracterizadas por Geraldo Ataliba como “tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediadamente (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigada”³⁵⁶.

Ainda que a referida emenda constitucional tenha sido promulgada em 19/12/2002, ou seja, bem próximo ao final do período de sessão legislativa, 12 dias depois, o município de São Paulo, por exemplo, editou a Lei nº 13.479 de 30 de dezembro de 2002, instituindo a Contribuição Para Custeio da Iluminação Pública – COSIP, prevista no artigo 149-A da Constituição da República, tendo como sujeito passivo o contribuinte, sendo “todo aquele que possua ligação de energia elétrica regular ao sistema de fornecimento de energia”.

Ademais, a referida lei municipal conta com a previsão específica de cobrança no qual a concessionária de energia é a responsável tributária, de modo que o montante devido deve ser “incluído no montante total da fatura mensal de energia elétrica emitida pela concessionária desse serviço”.

³⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**: São Paulo: Editora Saraiva, 2023, p. 127. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 29 jan. 2024.

³⁵⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2016, p. 152.

Vale comentar que a própria COSIP também já teve sua constitucionalidade apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, em ao menos duas ocasiões. Entretanto, as decisões foram favoráveis ao Fisco municipal, conforme se vê a seguir.

Primeiramente, a constitucionalidade da COSIP foi apreciada nos autos do Recurso Extraordinário nº 573.675-0-SC. Neste caso, o ponto em disputa dizia respeito à possível ausência de isonomia em razão de o sujeito passivo ser o titular da conta de energia elétrica, enquanto o beneficiário da iluminação pública é toda a população. Na ocasião, reconhecendo o caráter *sui generis* da COSIP, a Corte considerou que não houve ofensa à isonomia. Além disso, o Supremo considerou que “A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva”.

Depois, o Supremo Tribunal Federal pôde decidir no Recurso Extraordinário nº 666.404, quando a questão posta dizia respeito ao emprego dos recursos arrecadados com a COSIP, quando foi fixada tese de repercussão geral no sentido de que “É constitucional a aplicação dos recursos arrecadados por meio de contribuição para o custeio da iluminação pública na expansão e aprimoramento da rede” e não apenas na sua manutenção.

Portanto, vê-se que a promulgação da referida Emenda à Constituição nº 39, de 19 de dezembro de 2002 constitui-se como exemplo de *backlash* tributário, e que ainda gerou a continuidade da litigância em torno do tributo voltado ao custeio da iluminação pública. No entanto, após a criação da COSIP, o Supremo Tribunal Federal foi mais condescendente com o Fisco, ainda que a nova figura tributária não se amolde aos tributos concebidos pelo Poder Constituinte originário de 1988.

Outro exemplo pertinente é a progressividade das alíquotas do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) que foi inicialmente prevista no art. 182, § 4º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, como uma excepcional forma de sanção ao proprietário de imóvel situado na zona urbana do município que descumprir a função social da propriedade, sendo frequentemente citada na doutrina como exemplo de exceção ao figurino básico do conceito de tributo (art. 3º do CTN), pelo qual tributo não é sanção por ato ilícito.

Na mesma linha, o § 1º do art. 156 dizia que o IPTU “poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”.

A redação do dispositivo dava margem à interpretação de que para as situações tipicamente tributadas pelo IPTU, isto é, a propriedade regularmente exercida, sem descumprimento da função social da propriedade, a redação originária da Constituição Federal de 1988 nada trouxe de forma clara e específica acerca da possibilidade de adoção de alíquotas progressivas do IPTU, de competência dos municípios e do Distrito Federal.

Nessa linha de raciocínio, defendia-se a possibilidade de cobrança progressiva do IPTU com fundamento na capacidade contributiva, extraída do art. 145, § 1º. Não obstante o texto constitucional inicial, antes mesmo da referida Emenda Constitucional nº 29/2000 ter sido promulgada, alguns municípios já se valiam de sua legislação interna para promover a cobrança do imposto tendo um mecanismo de progressividade no seu critério quantitativo, por exemplo, cite-se a Lei nº 5.641, de 22.12.89, do Município de Belo Horizonte.

Nessas situações, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se consolidou no sentido de que, por se tratar de tributo de caráter real (isto é, incidente sobre o bem) e não de caráter pessoal, deveriam ser rechaçadas as leis municipais que impunham a cobrança do IPTU com alíquotas progressivas em função do valor do imóvel.

Logo em seguida à decisão do STF, em tramitação de proposta de emenda constitucional cuja matéria em princípio nada tinha a ver com o IPTU, o Deputado Federal Ursicino Queiroz tratou de apresentar o substitutivo à Proposta de Emenda à Constituição nº 82-A de 1995, em 01/07/1998, no qual foi proposta a mudança na redação do § 1º do art. 156 da Constituição Federal de 1988, de modo que a progressividade em razão do valor do imóvel fosse claramente permitida. Finalmente, veio a ser promulgada a Emenda Constitucional nº 29/2000, alterando o § 1º do art. 156, conforme segue:

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)
I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

Uma vez que a referida emenda foi promulgada, o Supremo Tribunal Federal veio a aprovar a Súmula 668, pela qual restou assente que “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas

progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

Vê-se, portanto, que o efeito *backlash* em matéria tributária não se restringe aos tributos federais, o que significa que as instituições políticas reagem às decisões do Supremo Tribunal Federal desfavoráveis ao Fisco também em nível subnacional, ainda que dependam do Congresso Nacional para superar o entendimento da Corte.

Seguindo na análise, o Imposto Sobre a Transmissão de Bens *Causa Mortis* ou Doação (ITCMD) é um imposto de competência estadual e distrital, que até o presente momento não conta com uma lei complementar, dispondo sobre normas gerais. Dessa forma, cada Estado legisla a respeito do imposto dentro de sua esfera de competência.

Ocorre que o art. 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal de 1988, determina que nas situações em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, o ITCMD terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar.

Isso não impediu que os Estados tratassem dessa situação em suas respectivas leis, uma vez que até o presente momento, a referida lei complementar não existe. Ante a inexistência da lei, e com a pretensão dos Estados de exercerem a competência tributária, algumas unidades federativas editaram leis estaduais prevendo a cobrança do imposto.

Assim, o Plenário do Supremo Tribunal Federal reiterou o entendimento exarado nos autos do Recurso Extraordinário nº 851.108 (Tema 825 da Repercussão Geral) no qual fixou a tese da impossibilidade de os Estados e o Distrito Federal instituírem o ITCMD nas doações e heranças no exterior sem a edição de lei complementar nacional sobre a matéria, conforme estabelece o artigo 155 da Constituição Federal.

Além do referido julgamento em sede de repercussão geral, o STF também exerceu controle concentrado de constitucionalidade e julgou inconstitucionais as leis dos Estados de Alagoas, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6828 (BRASIL, 2022^a), e de São Paulo, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6830 (BRASIL, 2022b) que instituíram a cobrança do ITCMD nas doações e heranças instituídas no exterior, pois os Estados não poderiam instituir a cobrança do ITCMD, em razão da ausência da lei complementar nacional que regulamente a matéria.

Tão logo o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário nº 851.108, em 1.03.2021, dezesseis dias depois, em 17/03/2021, o Deputado Federal Hildo Rocha apresentou o Projeto de Lei Complementar PLP nº 37/2021, dispondo

sobre a competência para instituição do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.

Na Justificação do PLP nº 37/2021, o autor afirma que há uma “lacuna constitucional explicitamente destinada ao campo de lei complementar” referente ao inciso III do § 1º do art. 155 da Constituição Federal, necessária para a instituição do ITCMD quando o doador tenha domicílio no exterior, ou o *de cuius* possua bens móveis, seja residente ou domiciliado ou tenha seu inventário processado no exterior.

Seguindo a justificação, o parlamentar entende que “delegar essa definição de competência aos estados deixa nítido o potencial de conflitos entre os entes federados” e cita expressamente o entendimento do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 851.108.

Conquanto o referido projeto de lei ainda não tenha sido aprovado pelo Congresso Nacional, o caso é emblemático não só porque exemplifica a ocorrência do efeito *backlash* em matéria tributária, mas também porque mostra que a maneira como a reação pode ser exercida pode levar à efetivação de um mandamento constitucional, que no caso é a edição de uma lei complementar.

Semelhante padrão de decisão e reação legislativa se verificou no caso do diferencial de alíquota do ICMS, no qual o Supremo Tribunal Federal decidiu que “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”.

No caso, parte das normas gerais relativas ao ICMS já eram objeto da Lei Complementar nº 87/2015, mas ainda faltava a regulamentação em lei complementar do diferencial de alíquota (ICMS-DIFAL) pela sistemática criada pela Emenda Constitucional nº 87/2015. Na verdade, assim que esta emenda constitucional foi promulgada, os Estados passaram a exigir o ICMS-DIFAL com base no Convênio ICMS nº 93/2015, por entenderem que as disposições da Constituição Federal, cumuladas com a Lei Complementar nº 87/2015 já seriam suficientes para a exigência da obrigação.

Com a decisão nos autos do Recurso Extraordinário nº 1.287.019 (BRASIL, 2021) e a necessidade de edição de lei complementar disciplinando o ICMS-DIFAL, em 06/08/2021, o Senador Cid Gomes apresentou o Projeto de Lei nº 32/2021 perante o Senado Federal, fazendo expressa referência à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal como deflagradora do processo legislativo. Veja-se:

(...) o STF declarou a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 2015. Diante dessa decisão, o Congresso Nacional necessita urgentemente aprovar a lei complementar que irá disciplinar a cobrança do ICMS “em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte”, devido à necessidade de observância da noventena, para que não haja solução de continuidade da cobrança do diferencial de alíquotas a partir de 1º de janeiro de 2022.

O Projeto de Lei nº 32/2021 foi convertido na Lei Complementar nº 190/2022, mas como publicação da lei se deu somente em 05/01/2022, até o encerramento deste trabalho, se encontra pendente de julgamento no âmbito do Supremo Tribunal Federal a questão relativa à aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal e anual.

Veja-se que o art. 3º da referida Lei Complementar nº 190/2022 ecoa o mandamento constitucional e prevê expressamente a aplicação do princípio da anterioridade. A função da lei complementar, em regra, não é a instituição de tributos, de modo que sequer haveria necessidade de menção expressa à anterioridade, seja porque se trata de um princípio constitucional, seja porque as leis estaduais instituidoras do imposto é que deveriam ser consideradas como marco inicial para a cobrança do ICMS-DIFAL, mas ainda assim isso ocorreu.

Um último exemplo de efeito *backlash* em matéria tributária pode ser colhido das disputas em torno da tributação das subvenções para implantação ou expansão de empreendimento econômico. No caso, como se verá adiante, a discussão no Judiciário envolve a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Para contextualizar a questão, recorde-se que o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, trouxe inicialmente os requisitos para que as subvenções para investimento deixassem de ser computadas na determinação do lucro real, de modo que o “incentivo fiscal” (por assim dizer) decorria da concessão, por ente estatal, de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Com a edição da Lei nº 12.973/2014, foram promovidas algumas alterações da disciplina do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, bem como o da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pasep – Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, as quais, em linhas gerais, conduziram

para a não tributação das subvenções para implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Posteriormente, a Lei Complementar nº 160/2017 alterou o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, determinando que:

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

Em apertada síntese, na prática, a Lei Complementar nº 160/2017 acabou por restringir as hipóteses em que os benefícios fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados poderiam ser tributados pela União Federal.

As referidas alterações legislativas, em especial esta última, vêm sendo objeto de diversas disputas entre o Fisco Federal e as empresas beneficiárias de incentivos fiscais de ICMS.

Duas das decisões mais importantes nessa seara foram proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ). Primeiramente, em voto proferido pela Ministra Relatora Regina Helena Costa no Recurso Especial nº 1.222.547 – RS na qual a jurisprudência do próprio Tribunal foi prestigiada, pois, conforme consta do acórdão proferido:

A 1ª Seção deste Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o EREsp n. 1.443.771/RS, assentou que o crédito presumido de ICMS, a par de não se incorporar ao patrimônio da contribuinte, não constitui lucro, base imponible do IRPJ e da CSLL, sob o entendimento segundo o qual a concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo.

Como a decisão acima não recaiu sobre todo e qualquer incentivo fiscal, mas sim sobre o crédito presumido de ICMS, o STJ também se manifestou no Tema Repetitivo 1.182 de forma mais favorável ao Fisco Federal, mantendo os benefícios fiscais relacionados ao ICMS – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, exceto se atendidos os requisitos previstos no art. 10, da Lei Complementar nº 160/2017 e art. 30, da Lei nº 12.973/2014, mas ainda assim consignando que tais requisitos não se aplicam em face do entendimento firmado nos Embargos de

Divergência no Recurso Especial nº 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Veja-se que as decisões acima não foram totalmente contrárias aos interesses da União Federal. Ainda assim, o Poder Executivo Federal editou a Medida Provisória nº 1.185, de 30 de agosto de 2023 (MP 1185), que dispõe sobre o crédito fiscal decorrente de subvenção para a implantação ou a expansão de empreendimento econômico.

Resumidamente, a MP nº 1185 tributa os benefícios fiscais e reduz o efeito econômico decorrente da concessão de “incentivos fiscais” (*lato sensu*) e o substitui por um crédito fiscal temporário, válido apenas para subvenções de investimento com contrapartida em implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Embora a Exposição de Motivos da MP nº 1185 não cite um órgão ou decisão específica do Poder Judiciário, o Governo indica expressamente que entendeu ser necessária a medida para restabelecer a arrecadação federal, mas também porque a Lei Complementar nº 160/2017:

Ao pretender equiparar diversos benefícios concedidos pelos Estados relacionados ao ICMS a subvenções governamentais para investimento, os dispositivos promulgados causaram distorções tributárias, com impactos profundamente negativos para a arrecadação federal, além da insegurança jurídica e do aumento de litigiosidade tributária.

Não se pode descartar que a insegurança jurídica e o aumento da litigiosidade tributária possam ser uma decorrência do inconformismo do próprio Governo com a aplicação da referida Lei Complementar nº 160/2017 pelos contribuintes.

Vale dizer que o mesmo tema ainda pende de julgamento no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em razão do Tema nº 843 da Repercussão Geral, que diz respeito à possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Novamente, resta evidenciado que há efeito *backlash* por parte do Governo que, ao ser ver contrariado em seus interesses arrecadatários por meio de decisões judiciais, aciona os mecanismos processuais legislativos para obter a superação da decisão (ainda que esta lhe seja parcialmente favorável).

Considerando que no Brasil o direito tributário é amplamente constitucionalizado e que os tribunais superiores, especialmente o Supremo Tribunal

Federal, exercem um papel relevante na resolução de disputas tributárias, o presente trabalho teve como objeto de investigação da existência de efeito *backlash* em matéria tributária.

Após a definição do conceito de efeito *backlash* em matéria tributária para os fins do presente trabalho, foram explorados alguns casos em que quando o Fisco não se sagrou vitorioso em litígios judiciais tributários, houve uma reação política-legislativa para superar o quanto fora decidido judicialmente, seja de forma explícita ou implícita e ainda que fosse necessário conceber novas espécies tributárias ou exercer uma competência legislativa que, antes mesmo da decisão judicial, já estava prevista na Constituição Federal.

Nesta situação em que importantes lacunas legislativas foram preenchidas, pode-se dizer que, além de não ser necessariamente algo indesejável, o efeito *backlash* foi equivalente a um lembrete do papel dos Poderes Executivo e Legislativo enquanto instituições competentes para a estruturação jurídica das políticas fiscais. Portanto, a ideia de que o minimalismo judicial deveria ser a postura mais adequada para se prevenir o *backlash* parece não ser o mais indicado em matéria tributária.

Assim, a pesquisa demonstrou que, quando o Fisco não obtém êxito, ocorre efeito *backlash* por meio de reação dos Poderes Executivo e Legislativo no sentido de alterar a legislação tributária, inclusive o texto constitucional, de modo a superar a decisão tomada pelo Poder Judiciário, de forma que, ao final, aquela decisão reste superada.

Os exemplos dados não necessariamente compreendem a totalidade dos casos de efeito *backlash* em matéria tributária e especula-se que outros casos poderão ser encontrados e analisados em pesquisas futuras.

Outrossim, o efeito *backlash* não corresponde a uma ideia legítima de reforma tributária, pois enquanto o impulso reformista tem caráter mais racional e estrutural, as alterações introduzidas em razão do efeito *backlash* são mais reativas e geralmente decorrem da pressão exercidas pelos entes federativos ou pelo Poder Executivo da União sobre o Poder Legislativo, sem que todos os interesses contrapostos tenham sido suficientemente representados.

Não obstante isso, o efeito *backlash* pode ter reflexos em debates sobre a Reforma Tributária, uma vez que o legislador pode já estar viesado por decisões desfavoráveis ao Fisco e “aproveitar o impulso” reformista para garantir a manutenção ou até mesmo o aumento da carga tributária, contaminando-se o debate com uma

postura revanchista que não nos parece ser a mais adequada quando se trata do exercício da competência legislativa, quanto menos do exercício do Poder Constituinte derivado.

Mais raros são os exemplos de adequação legislativa quando a decisão é desfavorável ao Fisco e a legislação tributária simplesmente se adapta à *ratio decidendi* sem que isso necessariamente acarrete situação mais favorável ao Fisco. Mesmo se tratando de exemplo fora do STF, veja-se que após a decisão do Superior Tribunal de Justiça que esclareceu o conceito de insumo para fins de creditamento na sistemática de não cumulatividade das contribuições ao PIS e a COFINS, a legislação correlata foi atualizada no sentido de refletir o entendimento jurisprudencial.

As decisões e a legislação utilizadas na presente pesquisa se limitaram aos Tribunais Superiores, notadamente o STF e o STJ e a legislação federal. Assim, como indicações para pesquisas futuras, vislumbra-se a possibilidade de identificação de efeito *backlash* tributário em âmbito estadual e municipal como decorrência da jurisprudência desses mesmos tribunais superiores, mas também dos Tribunais de Justiça locais.

CONCLUSÃO

No primeiro capítulo, a presente tese demonstrou que é possível correlacionar e aplicar a Análise Comportamental do Direito e da Economia no contexto das políticas públicas, haja vista que a racionalidade limitada dos formuladores de políticas públicas bem como dos seus destinatários pode restringir sua capacidade de dar atenção a questões urgentes, enquanto problemas menos relevantes ganham destaque.

Retomando as estratégias de análise de políticas públicas exploradas no capítulo 1, não encontramos registros públicos analíticos acerca dos resultados das políticas fiscais que nos permitam inferir se as políticas de conformidade até então adotadas pelo Fisco brasileiro (considerando as entidades nacional e subnacionais) foram capazes de atingir seus objetivos iniciais. Assim, seria recomendável que os governos adotassem metas mensuráveis, as avaliassem e publicassem de forma contínua e consistente.

Assentadas essas premissas, a tese demonstrou que as políticas fiscais não se esgotam na previsão da cobrança de tributos, tampouco no gasto dos recursos arrecadados, de forma estéril e refratária aos efeitos de tal intervenção na esfera dos direitos fundamentais.

Atualmente, a construção de políticas fiscais dentro de uma perspectiva cidadã já conta com o acúmulo de experiências e saberes que exigem uma postura institucional deferente para com os valores da eficiência, da justiça, da transparência e da segurança jurídica.

Sendo assim, ao menos a relação entre Fisco e contribuinte deveria ser a mais transparente, simples e cooperativa possível. Entretanto, ao longo da tese, fez-se a constatação de um quadro de intensa litigiosidade tributária no Brasil, o que demonstra a necessidade de constante revisão das abordagens e práticas em relação à tributação e à construção de políticas públicas fiscais.

Já no segundo capítulo foi feito o delineamento teórico da Análise Econômica do Direito, sua diferenciação em relação à Análise Comportamental do Direito e da Economia, bem como uma justificação jurídica para legitimar sua aplicação no campo das políticas públicas fiscais, para o qual a legalidade tem se mostrado insuficiente.

Tendo essas premissas em mente, o foco da presente tese não foi propor uma modificação das modalidades deônticas contidas nos enunciados normativos tributários *per se*, embora, pela necessidade de conferir segurança às relações

jurídicas de um modo geral, esses enunciados também possam se beneficiar de uma maior preocupação com o emprego claro e unívoco da linguagem.

Dessa forma, a tese explorou os fundamentos teóricos da relação entre direito e políticas públicas e, mais especificamente, como o paradigma da complexidade deve ser superado pela busca jurídica e econômica por um sistema tributário justo e eficiente, marcado pela transparência no sistema tributário e orçamentário, com relevantes reflexos na relação entre Fisco e contribuintes em termos de incremento da cidadania fiscal.

Nessa linha, a tese é que **é possível transitar do atual paradigma de embate, caracterizado por altos índices de litigância tributária, para um paradigma de cooperação e cidadania fiscal**. Para isso, sugere-se a adoção de intervenções comportamentais que promovam um relacionamento mais colaborativo entre os sujeitos da relação tributária.

Sendo o direito um fenômeno cultural e comunicacional, que se concretiza por meio da linguagem, é possível dizer a mesma coisa, de inúmeras maneiras, mas num Estado Democrático de Direito, o Estado deve se posicionar de forma que a mensagem seja acessível à população. Desde o início, os objetivos com a presente tese estavam relacionados à efetiva comunicação dos enunciados normativos e suas consequências.

Para isso, conforme visto no capítulo 3, o uso da economia comportamental nada mais é do que uma das possíveis estratégias e a Análise Comportamental do Direito e da Economia.

A presente tese, todavia, não tentou apresentar tal estratégia como resposta pronta e acabada aos desafios decorrentes da relação Fisco-contribuinte. Isso seria não apenas ingênuo, mas também uma tentativa inepta, pois nem sequer esse é o objetivo das teorias aqui usadas. Se nem sempre as pessoas são racionais, nem sempre são irracionais.

Respondendo à questão inicial, sobre qual é o papel da Análise Comportamental do Direito e da Economia na pesquisa jurídica, conclui-se que a abordagem busca ir além do simples cumprimento do princípio da legalidade e no contexto específico da política fiscal, pode contribuir para o alcance de um paradigma de cidadania fiscal que seja mais justo, eficiente e transparente. É dizer: **as intervenções comportamentais podem ser aplicadas à política tributária para**

promover mudanças positivas no comportamento dos contribuintes e na Administração Tributária.

Entretanto, os achados desta tese estão sujeitos a contingências, pois muito do que se apresenta na própria bibliografia depende de um futuro e incerto conhecimento empírico, de modo que os estudos empíricos citados ao longo da tese são úteis, mas ainda filiados a um estágio embrionário da Análise Comportamental do Direito e da Economia, no qual ainda não se pode dizer que há efetivamente um conjunto generalizável de conhecimentos paradigmáticos, sobretudo no contexto brasileiro.

Em razão de tais contingências, sugere-se que pesquisas futuras explorem a aplicabilidade das intervenções comportamentais em diferentes contextos tributários e avaliem a eficácia dessas intervenções na prática. A recém aprovada Reforma Tributária do Consumo (Emenda Constitucional nº 132/2023), por exemplo, poderá oferecer uma interessante base factual de pesquisa já que a redução do contencioso tributário foi uma das suas principais promessas.

Também interessou à presente tese saber se o aumento da conformidade e da legitimidade política da tributação, concomitantemente à redução litigiosidade e da sonegação fiscal no Brasil com conseqüente aumento na eficiência da arrecadação pode ser obtido por meio da inserção de intervenções comportamentais no desenho das relações jurídicas tributárias. E, se sim, quais seriam essas intervenções comportamentais, bem como se já existem ou precisariam ser inseridos desde a formulação de políticas públicas fiscais.

Quanto à questão acima, sim, **há evidências de que o aumento da conformidade e da legitimidade política da tributação, juntamente com a redução da litigiosidade e da sonegação fiscal no Brasil, com conseqüente aumento na eficiência da arrecadação, pode ser obtido por meio da inserção de intervenções comportamentais no desenho das relações jurídicas tributárias.**

As intervenções comportamentais que poderiam ser inseridas incluem a simplificação do sistema tributário, a utilização de mensagens claras e diretas, a implementação de lembretes e incentivos para o cumprimento voluntário das obrigações fiscais, e a personalização da comunicação para atender às necessidades específicas dos contribuintes. Essas intervenções têm como objetivo tornar o sistema tributário mais acessível e menos intimidador, incentivando assim uma maior conformidade e reduzindo a necessidade de litígios.

Essas intervenções já existem e têm sido aplicadas em diversas jurisdições ao redor do mundo, e sua inserção desde a formulação de políticas públicas fiscais é fundamental para garantir que sejam considerados desde o início do processo de desenho dessas políticas.

Finalmente, a tese definiu o conceito de efeito *backlash* em matéria tributária como a reação política a uma decisão judicial favorável aos contribuintes, resultante em uma alteração constitucional ou infraconstitucional que acarrete a superação daquela decisão, de forma a garantir a arrecadação tributária, ainda que isso implique em continuidade do quadro de litigiosidade em torno daquela exigência.

Nessa linha, foram explorados casos em que quando o Fisco foi derrotado em litígios judiciais tributários, com uma conseqüente reação política-legislativa voltada a superar a decisão judicial, de forma explícita ou implícita e ainda que fosse necessário conceber novas espécies tributárias ou exercer uma competência legislativa que, antes mesmo da decisão judicial, já estava prevista na Constituição Federal.

Foi demonstrado que, quando o Fisco não obtém êxito, ocorre efeito *backlash* por meio de reação dos Poderes Executivo e Legislativo para alterar a legislação tributária, inclusive o texto constitucional, de modo a superar a decisão tomada pelo Poder Judiciário, de forma que, ao final, aquela decisão favorável ao contribuinte reste superada.

Tal como a morte, se há uma certeza na vida de todas as pessoas é que, direta ou indiretamente, todos iremos pagar tributos. O quanto esse fenômeno é compreendido e legitimado pelas pessoas que os pagam, é mais incerto. Resgatando o conhecido brocardo segundo o qual “a simplicidade é o mais alto grau de sofisticação”, quiçá esse encontro inafastável com os tributos seja mais simples e, por isso mesmo, mais sofisticado.

REFERÊNCIAS

- ABREU, Iduna Weinert. A teoria da ação finalista de Hans Welzel. **Revista de informação legislativa**, [S. l.] v. 13, n. 51, p. 179-198, jul./set. 1976. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/180958>. Acesso em: 18 jun. 2024.
- AL-ASFOUR, Fadi e MCGEE, Robert W. Tax Evasion and Tax Compliance: What Have We Learned from the 100 Most Cited Studies? *In*: MCGEE, Robert W e SHOPOVSKI, J. (Editores). **The Ethics of Tax Evasion**. Vol. 2. [S. l.]: Springer, 2024. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Robert-Mcgee-5/publication/377771590_Tax_Evasion_and_Tax_Compliance_What_Have_We_Learned_from_the_100_Most_Cited_Studies/links/65b79725790074549748ca67/Tax-Evasion-and-Tax-Compliance-What-Have-We-Learned-from-the-100-Most-Cited-Studies.pdf. Acesso em 26 fev. 2024.
- ALEMANHA. Constituição (1919). **Die Verfassung Des Deutschen Reiches**. Schwarzburgo: Dokumente Zur Deutschen Verfassungsgeschichte, 14 ago. 1919. v. 4. Disponível em: <https://www.verfassungen.de/de19-33/verf19-i.htm>. Acesso em: 01 out. 2023.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ALSHIRA'H, Ahmad. How can value added tax compliance be incentivized? An experimental examination of trust in government and tax compliance costs. **Journal of Money Laundering Control**, [S. l.], Vol. 27 No. 1, p. 191-208, 11 jul. 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/JMLC-01-2023-0009>. Acesso em: 26 fev. 2024.
- ANDRÉA, Gianfranco Faggin Mastro. Supremo Tribunal Federal, comportamento estratégico e efeito *backlash*: o caso da descriminalização do porte da maconha para consumo pessoal. **Revista da Ajuris**, Porto Alegre, v. 46, p. 163-196, dez. 2019. Disponível em: http://ajuris.kinghost.net/OJS2/index.php/REVAJURIS/article/view/899/Ajuris_147_D_T6#. Acesso em: 01 nov. 2023.
- APOLINÁRIO, Fabio. **Dicionário de metodologia científica: um guia para a produção do conhecimento científico**. 2ª e. São Paulo: Grupo GEN, 2011. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522466153/>. Acesso em: 03 jan. 2024.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.
- ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALAWI, Ayman; AYOUB, Asad. A review of the main differences between behavioral and traditional economics: a focus on the impact of nudge theory on public policies and its applications. **Modern Management Review**, [S. l.], v. 28, n. 4, p. 17-31, 31 dez.

2023. Rzeszow University of Technology. Disponível em: <https://journals.prz.edu.pl/mmr/article/view/1504>. Acesso em: 08 jan. 2024.

BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2020: Brazil**. [S. l.] The World Bank, 2020. Disponível em: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/b/brazil/BRA.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2024.

BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. **Imposto ótimo sobre o consumo: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro**. Rio de Janeiro: IPEA, 2001. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0811.pdf. Acesso em: 13 fev. 2024.

BARCELLOS, Ana Paula de. Políticas públicas e o dever de monitoramento: “levando os direitos a sério”. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 8, nº 2, 2018 p.251-265. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/5294>. Acesso em: 18 mai. 2023.

BATISTA, Mariana e DOMINGOS, Amanda. Mais que boas intenções: técnicas quantitativas e qualitativas na avaliação de impacto de políticas públicas. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 32, n. 94, 2017.

BECKER, Gary S. Crime and Punishment: an economic approach. **Journal Of Political Economy**, Chicago, v. 76, n. 2, p. 169-217, abr. 1968. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/1830482>. Acesso em: 01 abr. 2024.

BECKER, Gary S. **The economic approach to human behavior**. Chicago: University of Chicago, 1978.
Behavioral Economics: Policy Impact and Future Directions. Washington, DC: The National Academies Press, 2023. Disponível em: https://www.ncbi.nlm.nih.gov/books/NBK591019/pdf/Bookshelf_NBK591019.pdf. Acesso em: 25 abr. 2023.

BEHAVIOURAL. *In*: PRESS, Oxford University. **Oxford Advanced Learner's Dictionary**. [S. l.]: Oxford University Press, 2023. Disponível em: <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/behavioural?q=behavioral>. Acesso em: 28 maio 2023.

BÉLAND, Daniel, CAMPBELL, Andrea Louise, WEAVER R. Kent. **Policy Feedback: How Policies Shape Politics**. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2022. Disponível em: https://www.cambridge.org/core/services/aop-cambridge-core/content/view/3231877106C458D0CF766173080B0409/9781108940542AR.pdf/Policy_Feedback.pdf?event-type=FTLA. Acesso em: 23 mai. 2023.

BENTHAM, Jeremy. **An Introduction to the principles of morals and legislation**. Londres: T. Payne, 1780. Disponível em: <https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k93974k/f2.image.r=.langEN#>. Acesso em: 26 jan. 2024.

BERCOVICI, Gilberto (coord.). **Cem anos da Constituição de Weimar (1919 – 2019)**. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

BIFANO, Elidie Palma. **Complexidade das obrigações tributárias incluindo a imposição de multa por seu descumprimento**. São Paulo: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2017, p. 291-321. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/01/Elidie-Bifano.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2024.

BORK, Robert H.; WINTER Jr., Ralph K. Ward S. Bowman Jr. **The Yale Law Journal**, [S. l.], v. 87, n. 2, p. 235-238, dez. 1977. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/795649>. Acesso em: 28 jan. 2024.

BRASIL (Ministério da Economia). **Prisma Fiscal**. Brasília, 2022. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-contudos/publicacoes/relatorios-do-prisma-fiscal/relatorio-mensal/2022/relatorio-mensal-2022_12-v2.pdf/view. Acesso em: 09 jan. 2023.

BRASIL (Ministério da Fazenda). Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária. [S. l.] Agosto, 2023. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf_-sert-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf. Acesso em: 09 ago. 2023.

BRASIL (Poder Executivo). Instrução Normativa RFB nº 2.134, de 27 de fevereiro de 2023. Dispõe sobre a apresentação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física referente ao exercício de 2023, ano-calendário de 2022, pela pessoa física residente no Brasil, e altera as Instruções Normativas SRF nº 81, de 11 de outubro de 2001, e nº 208, de 27 de setembro de 2002, para prorrogar prazos relativos à apresentação de declarações e ao recolhimento de créditos tributários apurados, relativamente ao exercício de 2023, ano-calendário de 2022. Brasília: **Diário Oficial da União**, 28 de fevereiro de 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=129195>. Acesso em: 18 mai. 2023.

BRASIL (Poder Executivo). Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica. **Diário Oficial da União**. Brasília, 22 jul. 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/mpv/mpv685.htm. Acesso em: 08 set. 2023.

BRASIL (Poder Executivo). Medida Provisória nº 899 de 16 de outubro de 2019. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. **Diário Oficial da União**. Brasília, 17 de outubro de 2019. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/mpv/mpv899.htm. Acesso em: 29 out. 2023.

BRASIL (Poder Legislativo). Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF: **Diário Oficial da União**, 24 set. 1980. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 29 abr. 2023.

BRASIL (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO). **Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República 2022**. [S. l.], 2023. Disponível em: 28 jan. 2024.

BRASIL. SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**. [S. l.]: Tesouro Nacional, 2023. Disponível em: https://cdn.tesouro.gov.br/sistemas-internos/apex/producao/sistemas/thot/arquivos/publicacoes/46589_1468317/Boletim_CTB_2022.pdf?v=2906:inline. Acesso em: 07 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446. Requerente: Confederação Nacional do Comércio - CNC. Relator: Min. Carmem Lúcia. Brasília, DF, 11 de abril de 2022. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 27 abr. 2022.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555595758/>. Acesso em: 26 abr. 2023.

BUCCI, Maria Paula Dallari. Método e aplicações da abordagem direito e políticas públicas (DPP). **REI - Revista Estudos Institucionais**, [S. l.], v. 5, n. 3, p. 791-832, dez. 2019. ISSN 2447-5467. Disponível em: <https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/430>. Acesso em: 17 jun. 2020.

BUCCI, Maria Paula Dallari. Quadro de Referência de uma Política Pública: primeiras linhas de uma visão jurídico-institucional. *In*: SMANIO, Gianpaolo Poggio; BERTOLIN, Patrícia Tuma Martins; BRASIL, Patrícia Cristina (organizadores). **O direito na fronteira das políticas públicas**. 1ª ed. São Paulo: Páginas e Letras Editora e Gráfica, 2015.

BUCCI, Maria Paula Dallari. Um Programa para o Ensino de Direito e Políticas Públicas. **Revista do Direito**, n. 69, p. 13, 13 abr. 2023.

BUCCI, Maria Paula Dallari; RUIZ, Isabela. Quadro de problemas de políticas públicas: uma ferramenta para análise jurídico-institucional. **REI - Revista Estudos Institucionais**, [S. l.], v. 5, n. 3, p. 1142–1167, 2019. Disponível em: <https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/443>. Acesso em: 9 fev. 2024.

BUCHANAN, James M. **Debt and taxes**. Indianapolis. *In*: Liberty Fund, c2000.

BUCHANAN, James M. **Public Choice: the origins and development of a research program**. Center For Study of Public Choice: George Mason University, Fairfax, v. 1, n. 1, p. 1-16, jan. 2003. Disponível em: <https://s3.us-east-1.amazonaws.com/publicchoicesociety.org-assets/content/general/PublicChoiceBooklet.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2021.

BUCHANAN, James M., e TULLOCK, Gordon. **The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy**. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1962.

CABALLERO, Gonzalo e SOTO-OÑATE, David. Why transaction costs are so relevant in political governance? A new institutional survey. **Brazilian Journal of Political Economy**, vol. 36, nº 2 (143), p. 330-352, 2016.

CABELLO, Otávio Gomes NAKAO, Silvio Hiroshi. Complexidade, conformidade e arrecadação tributária. **Economia e Sociedade**, Campinas, SP, v. 30, n. 3, p. 1033–1050, 2022. Disponível em: <https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/ecos/article/view/8668843>. Acesso em: 16 mai. 2023.

CALABRESI, Guido. Some Thoughts on Risk Distribution and the Law of Torts. **The Yale Law Journal**, [S. l.], v. 70, n. 4, p. 499 - 553, mar. 1961. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/794261>. Acesso em: 25 mar. 2024.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 28 abr. 2023.

CALIENDO, Paulo. Direitos Fundamentais, Direito Tributário e análise econômica do Direito. **Revista Brasileira de Direitos Fundamentais & Justiça**, v. 3, n. 7, p. 203-222, 30 jun. 2009. Disponível em: <http://dfj.emnuvens.com.br/dfj/article/view/486>. Acesso em: 07 mai. 2021.

CALIENDO, Paulo. Tributação, inteligência artificial e vieses. In: PISCITELLI, Tathiane e LARA, Daniela (coord.). **Tributação da Economia Digital**. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2020.

CAPUTO, David A. **The Politics of Policy Making in America: five case studies**. São Francisco: W. H. Freeman and Company, 1977.

CARREIRA ALVIM, J. E. **Tratado geral da arbitragem**. Belo Horizonte: Mandamento, 2005.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Cristiano. Análise Econômica da Tributação. In: CATEB, A. B. *et al.* **Direito e economia no Brasil: estudos sobre a análise econômica do direito**. 4. ed. Indaiatuba: Foco, 2021. E-book. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/188674/epub/0?code=3ZYQJanrckXdfmDvsz7CvMUWeLVS835eXhXPPID8+rnXT+II0/hY/0M9tLVh4Qh4vaQ+M4utrUrzKFHcqApU9A==>. Acesso em: 04 jan. 2024.

CARVALHO, Cristiano. Direito Tributário e Análise Econômica: uma introdução atualizada. *In*: YEUNG, Luciana. **Análise econômica do direito: temas contemporâneos**. São Paulo: Actual, 2020.

CASTELLO, Melissa Guimarães. Um novo IVA? Os tributos sobre o consumo e a economia digital. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CASTRO, Diana Rodrigues Prado de e ROCHA, Sérgio André. Plano de Ação 1 do BEPS e as diretrizes gerais da OCDE. *In*: PISCITELLI, Tathiane (coordenadora). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

CELDEIRO, Ernesto Carlos. **Ética en la Tributación y Redistribución del Gasto Público**. 1ª ed. Buenos Aires: Errepar, 2019.

CHIARELLO, Felipe; LANNES, Yuri N. C. **Solidariedade Social e Tributação: 30 anos de Constituição**. *In*: Alessandra Benedito; Aline da Silva Freitas; Pedro Vitor Melo Costa. (Org.). **Constituição Federal 30 Anos: Há o que comemorar?** 1ed. Londrina, PR: Thoth, 2019.

CLEMENTE, Felipe e LÍRIO, Viviani Silva. **Evidências internacionais de sonegação fiscal: uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde**. *Estud. Econ.*, São Paulo, vol. 47, n.3, p. 487-507, jul.- set. 2017.

COASE, Ronald H. **A firma, o mercado e o direito**. Trad. Heloísa Gonçalves Barbosa. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2017.

COMMONS, John R. Institutional Economics. **The American Economic Review**, [S. l.], v. 26, n. 1, p. 237-249, mar. 1936. *Papers and Proceedings of the Forty-eighth Annual Meeting of the American Economic Association*. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/1807784>. Acesso em: 28 jan. 2024.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em números 2024**. Brasília: CNJ, 2024. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024-v-28-05-2024.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2024.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2022**. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>. Acesso em: 29. abr. 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA; INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa**. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2022.

CONTI, Thomas Victor. **Métodos empíricos aplicados à Análise Econômica do Direito**. *In*: YEUNG, Luciana. **Análise econômica do direito: temas contemporâneos**. São Paulo: Actual, 2020.

COUTINHO, Diogo. O direito nas políticas públicas. *In*: MARQUES, Eduardo; FARIA, Carlos Aurélio Pimenta de (Org). **A Política Pública como corpo multidisciplinar**. São Paulo Ed. Unesp/ Ed. Fiocruz, 2013.

CUNHA FARIAS, Maria Clara. O combate à sonegação do ICMS à luz da economia comportamental e da regulação responsiva. **Revista de Direito Setorial e Regulatório**, [S. l.], v. 6, n. 2, p. 96–128, 2020. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsdoj&AN=edsdoj.0729fac77f33470fbf896882faa8b117&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 19 mar. 2021.

DAGNINO, R. *et al.* Metodologia de Análise de Políticas Públicas. *In*: COSTA, G;

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2006.

DE LA FERIA, Rita e GRAU RUIZ, Maria Amparo, The Robotisation of Tax Administration (March 4, 2022). *In*: A. Grau (ed.), **Interactive Robotics: Legal, Ethical, Social and Economic Aspects** (Springer Nature, 2022), Ch 20, forthcoming. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=4045621>. Acesso em: 28 ago. 2022.

DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário Jurídico**. Vol. IV. 4ª ed. São Paulo: Forense, 1975.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Conceitos constitucionais tributários e seus reflexos na repartição de receitas *In*: **XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Texto e Contexto no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2020, p. 977-1.002.

DIAMOND, Peter A.; MIRRLEES, James A. Optimal Taxation and Public Production I: production efficiency. **American Economic Association**, [S. l.], v. 61, n. 1, p. 8-27, mar. 1971. Disponível em: <https://www.aeaweb.org/aer/top20/61.1.8-27.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2024.

EASTON, David. An Approach to the Analysis of Political Systems. **World Politics**, Cambridge, v. 9, n. 3, p. 383-400, abr. 1957. Disponível em: <https://www.cambridge.org/core/journals/world-politics/article/abs/an-approach-to-the-analysis-of-political-systems/97D386ED2B2B15A826C6808C7EC9ED5A#access-block>. Acesso em: 24 mai. 2023.

EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A Comentada**. Vol. III. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2021.

ELMAUER, Douglas. Sociedade global e fragmentação constitucional: os novos desafios para o constitucionalismo moderno. **Direito.UnB - Revista de Direito da Universidade de Brasília**, [S. l.], v. 2, n. 2, p. 11–43, 2016. Disponível em: <https://periodicos.unb.br/index.php/revistadedireitounb/article/view/24485>. Acesso em: 30 mar. 2024.

FARIAS, Maria Clara Cunha. O combate à sonegação do ICMS à luz da economia comportamental e da regulação responsiva. **Revista de Direito Setorial e**

Regulatório, Brasília, v. 6, nº 2, p. 96-128, outubro 2020. Disponível em: <https://periodicos.unb.br/index.php/rdsr/article/view/30220/27740>. Acesso em: 07 fev. 2024.

FEFERBAUM, Marina e QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo. **Metodologia da pesquisa em direito: técnicas e abordagens para elaboração de monografias, dissertações e teses**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

FLORÊNCIO FILHO, Marco Aurélio. A inexigibilidade de conduta diversa nos crimes contra a ordem tributária e a sua abordagem constitucional. **Revista Direito Mackenzie**, [S. l.], v. 5, n. 1, p. 173-186, 30 ago. 2012. Disponível em: <https://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/view/4752/3656>. Acesso em: 18 jun. 2024.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. 9ª edição. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2017.

FONTES, Mariana Levy Piza. Direito e implementação de políticas públicas: caminhos para uma agenda de pesquisa. **Revista Direito GV**, [S. l.], v. 19, p. 9-25, 19 abr. 2023. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/89240/83814>. Acesso em: 14 maio 2023.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Government Finance Statistics Manual 2014**. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014. Disponível em: <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>. Acesso em: 07 set. 2023.

GADELHA, Sérgio Ricardo de Brito; SILVEIRA, Jailison Weilly. Estimular o nível de atividade econômica ou aumentar a alíquota tributária? Uma investigação empírica sobre os determinantes da arrecadação do ICMS. **Revista Brasileira de Economia de Empresas**, [S. l.], v. 2, n. 20, p. 5-22, dez. 2020. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rbee/article/view/11583>. Acesso em: 05 fev. 2024.

GELL-MANN, M. **The quark and the jaguar: adventures in the simple and the complex**. 3 ed. Nova York: St. Martin's Griffin, 1994.

GICO JR., Ivo. Introdução ao Direito e Economia. In: CATEB, A. B. et al. **Direito e economia no Brasil: estudos sobre a análise econômica do direito**. 4. ed. Indaiatuba: Foco, 2021. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/188674/epub/0?code=3ZYQJanrckXdfmDvsz7CvMUWeLVS835eXhXPPID8+rnXT+II0/hY/0M9tLVh4Qh4vaQ+M4utrUrzKFHcqApU9A==>. Acesso em: 04 jan. 2024.

GUIMARÃES, Ariane Costa. **Transação e sua aplicabilidade a débitos declarados e não pagos (ainda não inscritos): análise sobre a possibilidade de adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica**. In: SEEFELDER, Cláudio et al [coordenadores]. **Comentários sobre Transação Tributária**

à luz da Lei nº 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. 1ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

GUIMARÃES, José Ribeiro Soares; DE MARTINO JANNUZZI, Paulo. Indicadores sintéticos no processo de formulação e avaliação de políticas públicas: limites e legitimidades. **Anais do XIV Encontro Nacional de Estudos Populacionais, ABEP, realizado em Caxambú- MG – Brasil**, p. 1-18, 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Dicionário de Direito Público**. 2ª ed. São Paulo: MP Editora, 2005.

HAURIOU, Maurice. An Interpretation of the Principles of Public Law. **Harvard Law Review**. Vol. 31, nº 6, 1918, pp. 813–821. Disponível em: www.jstor.org/stable/1327706. Acesso em: 13 abr. 2021.

HAURIOU, Maurice. **Aux sources du droit: le pouvoir, l'ordre et la liberté**. Paris: Bloud & Gay, 1933.

HAURIOU, Maurice. **La gestion administrative: étude théorique de droit administratif**. Paris: Bibliothèque nationale de France, 1899. Disponível em: <https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k54553280/f2.item>. Acesso em: 13 abr. 2021.

HAURIOU, Maurice. **Précis de droit administratif contenant le droit public et le droit administratif**. Paris: L. Larose & Forcel, 1893. Disponível em: <https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k54553280/f102.item>. Acesso em: 13 abr. 2021.

HELMHOLZ, R. H. Magna Carta and the *Ius Commune*. **The University of Chicago Law Review**, vol. 66, no. 2, 1999, p. 297–371. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/1600469>. Acesso em: 3 jan. 2024.

HILL, Michael; VARONE, Frédéric. **The Public Policy Process**. Nova Iorque: Routledge, 2021.

HOLLAND, John. H. Complex adaptive systems. **Daedalus**, [S. l.] v. 121, n. 1, p. 17-30, 1992. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/20025416>. Acesso em: 26 mai. 2023.

HOLMES Jr., Oliver Wendell. The Path of the Law. **Harvard Law Review**, [S. l.], v. 10, n. 8, p. 457, 25 mar. 1897. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/1322028?seq=1>. Acesso em: 27 jan. 2024.

HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, **Cass R. The cost of rights: why liberty depends on taxes**. Nova Iorque: W. W. Norton & Company, 1999.

HOWLETT, Michael. **Design Public Policies: principles and instruments**. 2ª ed. Nova Iorque: Routledge, 2019.

HOY, Christopher; MCKENZIE, Luke; SINNING, Mathias. Improving Tax Compliance without Increasing Revenue: evidence from population-wide randomized controlled trials in Papua New Guinea. **Economic Development and Cultural Change**,

Chicago, v. 72, n. 2, p. 691-723, 1 jan. 2024. University of Chicago Press. Disponível em: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/full/10.1086/721650>. Acesso em: 17 jan. 2024.

HUEMER, Michael. **Is Taxation Theft?** [S. l.]. Disponível em: <https://www.libertarianism.org/columns/is-taxation-theft>. Acesso em 15 out. 2022.

HYLTON, Keith N. Calabresi and the Intellectual History of Law and Economics. **Maryland Law Review**, Maryland, vol 64, nº 1, p. 85 – 107, 2005. Disponível em: <https://digitalcommons.law.umaryland.edu/mlr/vol64/iss1/7/>. Acesso em: 03 jan. 2023.

JARACH, Dino. **El hecho imponible: Teoría general del derecho tributário substantivo**. 3ª ed. Buenos Aires: AbeledoPerrot, 2011.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

JENKINS-SMITH, Hank C. e SABATIER, Paul A. Evaluating the Advocacy Coalition Framework. **Journal of Public Policy** [S. l.], vol. 14, nº 2, 1994, pp. 175–203. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/4007571>. Acesso em: 26 mai. 2023.

JENSEN, J; WÖHLBIER, F. **Improving tax governance in EU member states: criteria for successful policies**. Bruxelas: Occasional Papers 114, European Commission DG Economic and Financial Affairs, 2012.

JONES, Bryan D., BOUSHEY, Graeme e WORKMAN, Samuel. Behavioral Rationality and the Policy Processes: Toward a new model of organizational Information Processing. *In*: PETERS, B. Guy e PIERRE, Jon. **Handbook of Public Policy**. California: Sage Publications, 2006.

JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de Carvalho. **Nota Técnica nº 54**. O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. [S. l.] Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, 2022. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11231/1/NT_54_Dinte_O_sistema_tributario.pdf. Acesso em 26 mai. 2023.

KAHNEMAN, Daniel, SLOVIC, Paul e TVERSKY, Amos. **Judgment Under Uncertainty: Heuristics and Biases**. Nova Iorque: Cambridge University Press, 1982.

KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar: duas formas de pensar**. Traduzido por Cássio de Arantes Leite. 1ª ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012.

KAHNEMAN, Daniel; TVERSKY, Amos. On the psychology of prediction. **Psychological Review**, [S. l.], v. 80, n. 4, p. 237-251, jul. 1973. Disponível em: <https://psycnet.apa.org/record/1974-02325-001>. Acesso em: 12 jun. 2024.

KAUFFMAN, S. **At home in the universe: the search for laws of self-organization and complexity**. New York: Oxford University Press, 1995.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

KINGDON, John W. **Agendas, Alternatives, and Public Policies**. 2ª ed. Nova Iorque: Harper Collins College Publishers, 1995. Disponível em: <https://archive.org/details/agendasalternati00king/mode/2up>. Acesso em: 12 out. 2022.

KUHN, Thomas. S. **A estrutura das revoluções científicas**. São Paulo: Ed. Perspectiva, 1998.

LANE, Jan-Erik. **New Public Management**. Routledge: Londres, 2000.

LASSWELL, Harold. D. **The decision process: Seven categories of functional analysis**. College Park, MD: University of Maryland, 1956.

LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros/Jus Podivm, 2023.

LEITÃO, André Studart; VILAR, Natália Ribeiro Machado; PIERDONÁ, Zélia Luiza. Os *nudges* e as políticas públicas no Estado brasileiro. **Diálogos Possíveis**, S. I., v. 22, n. 1, p. 58-80, 04 dez. 2023. Disponível em: <https://revista.grupofaveni.com.br/index.php/dialogospossiveis/article/view/1522>. Acesso em: 29 mar. 2024.

LEMES, Selma Ferreira. **Arbitragem em números: pesquisa 2020/2021 realizada em 2022**. [S. l.]. Disponível em: https://infograficos-est.valor.com.br/pdf/2022_08_16_PESQUISA_Final.pdf. Acesso em: 15 nov. 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, vol. 8, n. 2 (ago. 2018). Brasília: UniCEUB, 2018. Disponível em: <https://www.jus.uniceub.br/RBPP/article/view/5252>. Acesso em 18 mar. 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Legitimação do Tributo: Algumas Notas. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, [S. l.], v. 3, n. 3, 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rfptd/article/view/15586>. Acesso em: 16 mar. 2024.

MACKAAY, Ejan e ROUSSEAU, Stéphane. **Análise Econômica do Direito**. Trad. Rachel Sztajn. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2020.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Tradução de Allan Vidigal Hastings e Elisete Paes e Lima. São Paulo: Cengage Learning Brasil, 2019. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522127924/>. Acesso em: 28 jan. 2024.

MARMELSTEIN, George. **Efeito *Backlash* da Jurisdição Constitucional: reações políticas ao ativismo judicial**. Bolonha: 2016. Texto-base de palestra proferida durante o Terceiro Seminário Ítalo-Brasileiro, p. 3. Disponível em: <https://www.academia.edu/35675035/Efeito_Backlash_da_Jurisd%C3%A7%C3%A3o_Constitucional>. Acesso em: 12 set. 2023.

MCCAFFERY, Edward J. *Cognitive Theory and Tax*. In: SUNSTEIN, Cass R (editor). ***Behavioral Law & Economics***. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2000.

MEHTA, Judith (Editor); FATAS, Enrique; FLETCHER, Amelia; HARGREAVES-HEAP, Shaun; HARKER, Michael; HANRETTY, Chris; HVIID, Morten; LYONS, Bruce; MARIUZZO, Franco; SUGDEN, Robert; WADDAMS, Catherine; ZHU, Minyan; MEHTA, Judith. ***Behavioural Economics in Competition and Consumer Policy***. Norwich: ESRC Centre for Competition Policy, 2013.

MONTEIRO, Cláudia Servilha; MEZZARROBA, Orides. **Manual de Metodologia da Pesquisa no Direito**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MONTEIRO, Jorge Vianna. **Como funciona o governo: escolhas públicas na democracia representativa**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

MORRISON, Wayne. **Filosofia do Direito: dos gregos ao pós-modernismo**. Tradução: Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MURAMATSU, Roberta. Microfinanças e comportamento financeiro dos pobres: algumas contribuições da economia comportamental. ***Brazilian Journal of Development***, [S. l.], v. 6, n. 5, p. 27275-27294, 2020. Disponível em: <https://ojs.brazilianjournals.com.br/ojs/index.php/BRJD/article/view/10002>. Acesso em: 16 jun. 2024.

NABAIS, José Casalta. Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária. ***Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional***, ano I, n. 1. Brasília: PGFN, 2011.

NETO, Clóvis Monteiro Ferreira da Silva. **A transação tributária nos Estados Unidos: estrutura normativa e análise econômica**. In: SEEFELDER, Cláudio *et al* [coordenadores]. *Comentários sobre Transação Tributária à luz da Lei nº 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. 1ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

NORTH, Douglass C. ***Institutions, Institutional Change and Economic Performance***. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

OLIVEIRA, Antônio. Burocratas da linha de frente: executores e fazedores das políticas públicas. ***Revista de Administração Pública***, v. 46, n. 6, p. 1551–1573, nov. 2012.

OLIVEIRA, João Maria de. Propostas de reforma tributária e seus impactos: Uma avaliação comparativa. ***Carta de Conjuntura nº 60***. Nota de Conjuntura 1. 3º Trimestre de 2023. [S. l.] IPEA, 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Behavioural Insights and Public Policy: Lessons from Around the World**. OECD Publishing: Paris, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264270480-en>. Acesso em 16 abr. 2021.

ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Revenue Statistics 2022: The Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues**. OECD Publishing: Paris, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/8a691b03-en>. Acesso em: 07 set. 2023.

PARGENDLER, M.; SALAMA, B. M. Direito e Consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 262, p. 95–144, 2013. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/8901>. Acesso em: 6 abr. 2024.

PETERS, B. Guy. **American Public Policy: Promise and Performance**. 9ª ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2013.

PFEIFER, Flora Finamor; PACHECO, Tainá Souza. **Increasing tax compliance with behavioral insights: evidence from São Paulo**. 2020. [S. l.]. Disponível em: https://eaesp.fgv.br/sites/eaesp.fgv.br/files/u519/increasing_tax_compliance_with_behavioral_insights_evidence_from_sao_paulo.pdf. Acesso em: 27 fev. 2024.]

PIERDONÁ, Zélia Luiza; LEAL, Bruno Bianco. A proteção previdenciária e as reformas implementadas pelas emendas constitucionais 20/1998, 41/2003 e 103/2019. **Revista de Direito do Trabalho e Seguridade Social**. Vol. 210. Ano 46. p. 59-78. São Paulo: Ed. RT, mar.-abr. 2020.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. 1ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINTO, Daniela Gomes *et. al.* (coord.). **Índice de Desenvolvimento Humano Municipal Brasileiro**. Brasília: PNUD, IPEA, FJP, 2013.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

POSNER, Richard A. **Economic Analysis of Law**. Nova York: Wolters Kluwer Law & Business, 2007.

POSNER, Richard A. Rational Choice, Behavioral Economics, and the Law. **Stanford Law Review**, [S. l.], v. 50, n. 1151, p. 1551-1575, maio, 1998. Disponível em: https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=&httpsredir=1&article=2879&context=journal_articles. Acesso em: 13 abr. 2024.

POSNER, Richard A. The Economic Approach to Law. **Texas Law Review**, [S. l.], v. 53, n. 4, p. 757-782, 1975. Disponível em: https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2881&context=journal_articles. Acesso em: 22 mai. 2021.

POST, Robert C.; SIEGEL, Reva b. Roe rage: democratic constitutionalism and backlash. **Harvard Civil Rights-Civil Liberties Law Review**, v. 42, p. 373-433, 2007. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=990968>>. Acesso em 30 set. 2023.

PRIGOGINE, Ilya. **As leis do caos**. Trad. Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Editora Unesp, 2002.

PRIGOGINE, Ilya; CHEN, Ping e WEN, Kehong. Instability, Complexity, and Bounded Rationality in Economic Change. In: COOPER, W. *et. al.* **Impact: How IC2 Institute Research Affects Public Policy and Business Practices**. Westport: Quorum Books, 1997, pp. 209-218. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/277720966_Chapter_11_Instability_Complexity_and_Bounded_Rationality_in_Economic_Change. Acesso em: 26 mai. 2023.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (PNUD). **Human Development Report 1990**. Nova Iorque: Oxford University Press. Disponível em: <https://hdr.undp.org/system/files/documents/hdr1990encompletenostatspdf.pdf>. Acesso em: 08/01/2024.

QUIRINO, Carina de Castro. Irracionalidade do agente público e teoria da escolha pública comportamental: notas sobre um elefante na sala. **Revista Quaestio Iuris**, [S. l.], v. 11, n. 2, p. 965-986, 20 abr. 2018. Universidade de Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/quaestioiuris/article/view/30895/24018>. Acesso em: 08 jun. 2021.

RAE, John. **Life of Adam Smith**. Londres: MacMillan & Co, 1895.

RAMALHO, Wanderley; GOMES, Fabiano Augusto; LARA, José Edson; AZEVEDO, Salette Silveira. Análise da dinâmica tributária mediante um modelo comportamental para uma cidade de porte médio. **Revista de Administração Faces Journal**, [S. l.], v. 22, n. 1, p. 134-156, 22 fev. 2024. Disponível em: <http://revista.fumec.br/index.php/facesp/article/view/9690>. Acesso em: 27 fev. 2024.

RAMSEY, Frank P. A Contribution to the Theory of Taxation. **The Economic Journal**, [S. l.], v. 37, n. 145, p. 47, mar. 1927. Oxford University Press (OUP). Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2222721>. Acesso em: 13 fev. 2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Receita Federal envia mais de 16 mil cartas de aviso para regularização de obras: as cartas enviadas são uma oportunidade para que a regularização ocorra antes do início da fiscalização, sem o pagamento de multas, estimulando a conformidade. [S. l.], 13 de junho de 2024. Instagram: @receita_federal. Disponível em: <https://www.instagram.com/p/C8MxOXkCYfF/>. Acesso em: 17 jun. 2024.

REDE DE PESQUISA DA FGV. **Estudo sobre a aplicação de multas tributárias qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa: Relatório de Pesquisa**. São Paulo: FGV, 2022. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio_final_fgv.pdf. Acesso em: 17 abr. 2023.

REGONINI, Gloria. Estado do Bem-Estar. *In*: BOBBIO, Norberto, MATTEUCCI, Nicola e PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política I**. trad. Carmen C, Varriale *et al.*; coord. trad. João Ferreira; rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cacais. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998.

REINO UNIDO. **Magna Carta**. 1215. Disponível em: <https://www.nationalarchives.gov.uk/education/resources/magna-carta/british-library-magna-carta-1215-runnymede/>. Acesso em: 17 jan. 2023.

REISCH, Lucia A.; SUNSTEIN, Cass R. Do Europeans Like Nudges? **Judgment and Decision Making**, [S. l.], v. 11, p. 310-325, fev. 2016. Elsevier BV. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2739118. Acesso em: 08 jan. 2024.

ROCHA, Camila. “Imposto é Roubo!” A Formação de um Contrapúblico Ultraliberal e os Protestos Pró- Impeachment de Dilma Rousseff. **Dados**, Rio de Janeiro, v. 62, n. 3, p. 1-42, 2019. FapUNIFESP (SciELO). Disponível em: <https://www.scielo.br/j/dados/a/xtmSkTyVvY4SRn3tpkNZhZR/#>. Acesso em: 15 out. 2023.

ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. Belo Horizonte: Letramento, 2020.

ROMANO, Santi. **O ordenamento jurídico**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008.

ROSEN, Harvey S. e GAYER, Ted. **Finanças Públicas**. Traduzido por Rodrigo Dubal. 10ª ed. Porto Alegre: AMGH, 2015.

ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 67, p. 231-268, 1972.

SALINAS, Natasha Schmitt Caccia. Avaliação Legislativa no Brasil: apontamentos para uma nova agenda de pesquisa sobre o modo de produção das leis. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, [S. l.], v. 3, n. 2, p. 228-249, 17 jan. 2014. Centro de Ensino Unificado de Brasília. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/2219>. Acesso em: 13 out. 2023.

SAMPAIO DORIA, Antônio Roberto. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de e MACHADO, Nelson [coordenadores]. **Imposto sobre bens e serviços / Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC45, PEC Brasil solidário, PEC110, notas técnicas e visão 2023**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade: Exercício de Controle Social Rumo à Cidadania Fiscal**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2020.

SANTI, Eurico Marcos Diniz e CORRÊA, André Rodrigues. **Transparência e legalidade como estratégias de valorização da atividade da autoridade tributária**. São Paulo: Max Limonad, 2020.

SANTIAGO LIMA, Flávia Danielle; OLIVEIRA, Tassiana Moura de. A judicialização das reformas previdenciárias na jurisprudência do STF: um Tribunal amigo do equilíbrio financeiro e atuarial. **Revista de Estudos Empíricos em Direito**, [S. l.], v. 4, n. 1, 2017, p. 192. Disponível em: <https://reedrevista.org/reed/article/view/113>. Acesso em: 4 nov. 2023.

SANTIAGO, Fernanda Cimbra. Arbitragem tributária: análise dos pressupostos e da possibilidade de implementação no Brasil. **Revista da Escola Superior da PGE-SP**, [S. l.], v. 10, n. 1, p. 177-208, 31 dez. 2019. Disponível em: <https://revistas.pge.sp.gov.br/index.php/revistaespgesp/article/view/157>. Acesso em: 14 jun. 2024.

SANTOS, Marcos Vinícius dos; CARVALHO, Hugo Leonardo Menezes de; ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral de. Complexidade tributária brasileira e sua influência na evasão fiscal. **Revista de Gestão e Secretariado**, [S. l.], v. 13, n. 3, p. 625-643, 3 nov. 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.7769/gesec.v13i3.1347>. Acesso em: 07 fev. 2024.

SARLET, Ingo Wolfgang. Mark Tushnet e as assim chamadas dimensões ("gerações") dos direitos humanos e fundamentais: breves notas. **Rei-Revista Estudos Institucionais**, v. 2, n. 2, p. 498-516, 2016.

SCHÄCHTELE, Simeon; EGUINO, Huáscar; ROMAN, Soraya. Improving taxpayer registration through nudging? Field experimental evidence from Brazil. **World Development**, [S. l.], v. 154, p. 1-16, jun. 2022. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0305750X22000778>. Acesso em: 27 fev. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas reflexões sobre a consulta em matéria fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [S. l.], v. 10, p. 1-19, jan. 1995. Disponível em: <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/10/LES-Algumas-reflexo%CC%83es-sobre-a-consulta-em-mate%CC%81ria-fiscal-1995.pdf>. Acesso em: 26 nov. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**: São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 29 jan. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SIMON, Herbert A. A Behavioral Model of Rational Choice. **The Quarterly Journal of Economics**, vol. 69, n. 1, 1955, pp. 99–118. JSTOR. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/1884852>. Acesso em: 17, dez. 2023.

SIMON, Herbert A. **Administrative Behavior: a study of decision-making processes in Administrative Organizations**. 4ª ed. The Free Press, 1997.

SMANIO, Gianpaolo Poggio. Cidadania e Políticas Públicas. *In*: SMANIO, Gianpaolo Poggio; BERTOLIN, Patrícia Tuma Martins; MASSMANN, Patrícia Brasil (organizadores). **O direito na fronteira das políticas públicas**. 2ª ed. São Paulo: Editora Mackenzie, 2020.

SMITH, Adam. **An Inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. Metalibri: São Paulo, 2007, p. 550. Disponível em: https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf. Acesso em: 16 dez. 2023.

SMITH, Adam. **The Theory of Moral Sentiments**. Londres: A. Miller, 1759.

SPENGLER, Fabiana Marion. **Estado-Jurisdição em Crise e a Instituição do Consenso: por uma outra cultura no tratamento dos conflitos**. 2007. 1 v. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2007. Disponível em: <http://repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/2478/estado%20jurisdica.o.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 17 out. 2023, p. 385.

SUNSTEIN, Cass R. Fifty Shades of Manipulation. **SSRN Electronic Journal**, [S. l.], p. 1-32, 18 fev. 2015. Elsevier BV. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2565892. Acesso em: 29 mar. 2024.

SUNSTEIN, Cass R. Nudging: a very short guide. **Journal Of Consumer Policy**, [S. l.], v. 37, n. 4, p. 583-588, 16 out. 2014. Disponível em: https://dash.harvard.edu/bitstream/handle/1/16205305/shortguide9_22.pdf. Acesso em: 03 abr. 2024.

SUNSTEIN, Cass R. (editor). **Behavioral Law & Economics**. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2000.

SUNSTEIN, Cass R. e THALER, Richard. H. **Nudges: como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019.

SUNSTEIN, Cass R. **Sludge: what stops us from getting things done and what to do about it**. Cambridge: The MIT Press, 2021.

SUNSTEIN, Cass R. **Memorandum for the heads of executive departments and agencies. Subject: Informing Consumers through Smart Disclosure**. Washington, 8 set. 2011. Disponível em: <https://obamawhitehouse.archives.gov/sites/default/files/omb/infoereg/for-agencies/informing-consumers-through-smart-disclosure.pdf>. Acesso em 17 jun. 2024.

SUNSTEIN, Cass R; JOLLS, Christine; THALER, Richard. H. A Behavioral Approach to Law and Economics. **Stanford Law Review**. [Program in Law & Economics Working

Paper n° 55, 1998]. Disponível em: http://www.law.harvard.edu/programs/olin_center/papers/pdf/236.pdf. Acesso em: 15 mar. 2021.

SZTAJN, Rachel. Law and Economics. *In*: ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel (organizadores). **Direito & Economia: Análise Econômica do Direito e das Organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

TACITUS, Caius Cornelius. **Historiae**. [S. l.] Lipsiae apud Weidmannos, 1831. Disponível em: <https://books.google.st/books?id=9qE9AAAACAAJ&printsec=frontcover&hl=pt-PT#v=snippet&q=neque%20quies&f=false>. Acesso em 07/03/2024.

TAVARES, André Ramos. A defesa da Constituição de Weimar. *In*: BERCOVICI, Gilberto. **Cem anos da Constituição de Weimar (1919 – 2019)**. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

TEODOROVICZ, Jeferson. **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**. Série Doutrina Tributária. Vol. XXI. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TEODOROVICZ, Jeferson. Tributação Ótima, Tributo Justo, Ciência do Direito Tributário no Brasil e Direito Financeiro. **Cadernos da Escola de Direito**, v. 2, n. 23, p. 8-25, 9 nov. 2016.

THALER, Richard H. **Misbehaving: a construção da economia comportamental**. Traduzido por George Schlesinger. 1ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2019.

THALER, Richard H. Nudge, not sludge. **Science**, [S. l.], v. 361, n. 6401, p. 431-431, 3 ago. 2018. American Association for the Advancement of Science (AAAS). Disponível em: <https://www.science.org/doi/10.1126/science.aau9241>. Acesso em: 29 mar. 2024.

THE MAGNA CARTA PROJECT. The 1215 Magna Carta: Clause 12, **The Magna Carta Project**. Tradução: H. Summerson *et al.* Disponível em: http://magnacarta.cmp.uea.ac.uk/read/magna_carta_1215/Clause_12. Acesso em: 02 Jan. 2024.

TIMM, Luciano Benetti (organizador). **Direito e economia no Brasil: estudos sobre a análise econômica do direito**. 3ª ed. Indaiatuba: Editora Foco, 2019.

TOCQUEVILLE, Alexis de. **O antigo regime e a revolução**. Tradução de Yvonne Jean. 4ª ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997.

TOMKOWSKI, Fábio Goulart. **Direito Tributário e heurísticas**. São Paulo: Almedina, 2017.

TOR, Avishalom. Nudge Efficiency. *In*: NOBEL, Peter *et al.* (organizadores). **Law and Economics in all seinen Facetten Festschrift zu Ehren von Klaus Mathis**. Berlim: Duncker & Humblot, 2023.

TOUCHTON, Michael Ryan, WAMPLER, Brian e PEIXOTO, Tiago Carneiro. Of Governance and Revenue: Participatory Institutions and Tax Compliance in Brazil. **World Bank Policy Research Working Paper No. 8797**: [S. l.], março, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3362641>. Acesso em 16 mai. 2023.

TVERSKY, Amos; KAHNEMAN, Daniel. Judgment under Uncertainty: heuristics and biases. **Science**, [S. l.], v. 185, n. 4157, p. 1124-1131, 27 set. 1974. Disponível em: <https://www2.psych.ubc.ca/~schaller/Psyc590Readings/TverskyKahneman1974.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2024.

VARSANO, Ricardo *et. al.* **Uma análise da carga tributária do Brasil**. IPEA: Brasília, 1998.

VELJANOVSKI, Cento. **A economia do direito e da lei: uma introdução**. Tradução de Francisco J. Beralli. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1994.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Teoria da Tributação Ótima: Passado, Presente e Futuro. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 34, p. 275–302, 2015. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/173>. Acesso em: 13 fev. 2024.

WANG Shu, GAO Henan e ZHOU Baicheng. Research on the Dynamic Feedback Mechanism of Fiscal Policy Regulation Under COVID-19: Evidence from China. **Front Public Health**. [S. l.]: vol. 10, 931135, p. 1 – 15. Disponível em: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC9295405/pdf/fpubh-10-931135.pdf>. Acesso em: 24 mai. 2023.

WEIBLE, Christopher e SABATIER, Paul. A Guide to the Advocacy Coalition Framework. *In*: SABATIER, Paul (coordenador). **Theories of the Policy Process**. Colorado: Westview Press, 2007.

WILLEMANN, Marianna Montebello. Constitucionalismo democrático, backlash e resposta legislativa em matéria constitucional no Brasil. **Revista Brasileira de Direito Público – RBDP**. Belo Horizonte, ano 11, n. 40, p. 115, jan./mar. 2013. Disponível em: https://www.cjf.jus.br/caju/Efeito.Backlash.Jurisdicao.Constitucional_7.pdf. Acesso em: 24 set. 2023.

WOLKART, Erik Navarro. O que é cooperação no processo civil brasileiro? Direito, Teoria dos Jogos e Psicologia. *In*: YEUNG, Luciana (Org.). **Análise Econômica do Direito: temas contemporâneos**. São Paulo: Actual, 2020.

WRIGHT, Edmund. **A Dictionary of World History**. [S. l.] Oxford University Press, 2015. Disponível em: <https://www.oxfordreference.com/display/10.1093/acref/9780192807007.001.0001/acref-9780192807007-e-3284>. Acesso em: 03 jan. 2024.

TESES, DISSERTAÇÕES E MONOGRAFIAS

CAPELLA, Ana Cláudia Niedhardt. **Formulação de Políticas Públicas**. Brasília: Enap, 2018.

CAVELLI, Maria Silvia. **Empirical Evidence on the Health-related Effects of the Sugar Tax**. 2023. 139 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Faculty Of Economics And Administration, Masaryk University, Brno, 2023. Disponível em: https://is.muni.cz/th/uprwg/CAVELLI_MARIA_SILVIA_thesis_.pdf. Acesso em: 26 fev. 2024.

COSTA, A. C. A. R. **A influência do contexto decisório nas intervenções baseadas em economia comportamental direcionadas a promover conformidade fiscal**. Dissertação. 2020. [S. l.]. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir00572a&AN=fgv.10438.29909&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 19 mar. 2021.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 12. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/T.2.2013.tde-12022014-144507>. Acesso em: 24 set. 2023.

MATSUSHITA, Mariana Barboza Baeta Neves. **In)Segurança Jurídica tributária sob o prisma da Teoria dos Jogos: uma análise com base nos ensinamentos de John Nash e Gregório Robles**. 2018. 189 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21805/2/Mariana%20Barboza%20Baeta%20Neves%20Matsushita.pdf>. Acesso em: 24 fev. 2024.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias**. 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-12022014-135619/publico/dissertacao_mestrado_final_Priscila_Faricelli_de_Mendonca.pdf. Acesso em: 12 nov. 2023.

SGARBOSSA, Luís Fernando. **Crítica à redução da justiça à eficiência: da justiça plutocrática à justiça focada em realizações**. Tese de Doutorado. Universidade Federal do Paraná: Curitiba, 2013. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/31658/R%20-%20T%20-%20LUIS%20FERNANDO%20SGARBOSSA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 27. Mar. 2022.

STOICOV, Carla. **Economia Comportamental nas Políticas Públicas** [dissertação de mestrado]. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2014. Disponível em: https://gvpesquisa.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/c_a_r_l_a_s_t_o_i_c_o_v.pdf. Acesso em: 19 mar. 2021.

YEUNG, Luciana. **Além Dos “Achismos”, Do Senso Comum E Das Evidências Anedóticas: uma análise econômica do judiciário brasileiro**. 2010. 1 f. Tese (Doutorado) - Curso de Economia, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2010. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/8313>. Acesso em: 01 abr. 2024.

APÊNDICE - EXEMPLOS E PROPOSIÇÕES DE *NUDGES* EM POLÍTICAS PÚBLICAS FISCAIS

Iniciativa por país	Problema	<i>Behavioral Insights</i> e resultados
<p>Canadá Órgão: <i>Canada Revenue Agency</i> (CRA)</p> <p>Reformulação das comunicações da <i>Canadian Revenue Agency</i> para titulares de contas bancárias isentas que tenha excedido o limite de contribuição a essas contas.</p>	<p>O Canadá permite que os cidadãos façam poupança em uma modalidade de conta bancária na qual os rendimentos são isentos de tributos (<i>Tax-Free Savings Account</i>), desde que observados os limites de valores que podem ser alocados na conta isenta. O Fisco canadense percebeu que parte dos cidadãos estava excedendo esse limite.</p>	<p>O Fisco canadense dividiu os contribuintes em desconformidade em 4 grupos e direcionou um tipo de correspondência para cada grupo:</p> <p>Grupo 1: carta destacando que a maioria dos contribuintes respeita os limites de poupança isenta (normas sociais). Grupo 2: carta com informações simplificadas acerca das normas. Grupo 3: carta de compliance Grupo 4: carta standard de cobrança</p> <p>Resultados: Os resultados dos <i>nudges</i> aplicados aos grupos 1 e 2 foram mais efetivos do que os grupos 3 e 4, mostrando que houve um retorno mais positivo em termos de <i>compliance</i> com o recurso às normas sociais e a simplificação das informações</p>
<p>Papua Nova-Guiné Órgão: Internal Revenue Commission (IRC)</p>	<p>Em 2018, cerca de 95% dos sujeitos passivos não cumpriram suas obrigações acessórias de SWT e IVA à autoridade fiscal, a Internal Revenue Commission (IRC), e ninguém foi sancionado.</p>	<p>O Fisco papuásio usou realizou dois tipos de testes enviando diferentes mensagens utilizando diferentes canais para entrar em contato com o sujeito passivo antes e após o vencimento da obrigação tributária:</p> <p>O primeiro teste inclui todos os contribuintes registrados para SWT e IVA que podiam ser contatados por telefone celular (23.489 sujeitos passivos) e foram aleatoriamente designados para receber um simples lembrete (Grupo de Tratamento 1), com informações sobre os benefícios públicos do pagamento de tributos (Grupo de Tratamento 2) ou nenhuma informação (Grupo de Controle).</p> <p>Os dois grupos de tratamento foram contatados por mensagem SMS dez e três dias antes do vencimento das declarações de SWT em abril de 2019.</p> <p>O segundo teste envolveu todos os contribuintes que não estavam em conformidade com SWT ou IVA e foram contatados pelo IRC por correio e e-mail durante um período de período de nove meses (maio</p>

		<p>de 2019 a fevereiro de 2020). Os contribuintes com um número de identificação fiscal receberam um folheto destacando os benefícios públicos do pagamento de impostos, além da correspondência padrão do IRC.</p> <p>Resultados:</p>
<p>Canadá Órgão: <i>Canada Revenue Agency</i> (CRA)</p> <p>Incentivo para que os contribuintes completem o cadastro no serviço eletrônico de informações tributárias.</p>	<p>O Canadá oferece um serviço eletrônico de informações tributárias e securitárias (<i>My Account</i>), por meio do qual é possível pedir reembolsos, compensações, verificar pagamentos de benefícios. Após o cadastro no sistema, o Governo envia pelos correios um código de segurança para que o registro no sistema seja completo, mas muitas pessoas pedem o código e depois não completam o cadastro.</p>	<p>O Fisco canadense dividiu os contribuintes que não completaram o cadastro em 4 grupos:</p> <p>Grupo 1: uma carta destacando o quão fácil é completar o cadastro.</p> <p>Grupo 2: uma carta de incentivo colorida (<i>nudge</i>).</p> <p>Grupo 3: uma carta genérica do Fisco.</p> <p>Grupo 4: não recebeu nenhum tipo de comunicação.</p> <p>Resultados:</p> <p>Os contribuintes que receberam a carta de incentivo foram os que mais completaram o cadastro, seguidos dos contribuintes que receberam a carta genérica e a carta destacando a facilidade para completar o cadastro.</p>
<p>Canadá Órgão: Governo da Província de Ontário</p> <p>Recolhimento de tributos em atraso devidos por empregadores</p>	<p>O <i>Employer Health Tax</i> (EHT) é um tributo devido sobre a remuneração paga aos empregados e ex-empregados no Estado de Ontário. Os empregadores preencher e declarar o EHT até 15/03 do ano seguinte ao fato impositivo e há uma quantidade significativa de atrasos.</p>	<p>O governo de Ontário realizou um estudo, nos anos de 2014 e 2015, no qual os empregadores com declaração tardia receberam uma carta de cobrança que <u>foi modificada</u> com a inclusão de detalhes concretos de onde, como e quando apresentar a declaração anual vencida. Ao incorporar um plano direto e detalhado de onde - site, localizações de centros de serviço, endereço de correspondência -; instruções específicas de como; e quando - o prazo - deviam apresentar a declaração, pretendia-se fomentar a intenção de implementação por parte dos empregadores, que os motivasse a agir.</p> <p>O resultado da intervenção foi um aumento de 4,2% e 6,1% pontos percentuais na declaração do EHT em relação à carta não modificada em 2014 e 2015, respectivamente. O número de empregadores que apresentaram sua declaração no prazo de um mês após o recebimento da carta aumentou de 45,7% para 49,9% em 2014 e de 46,9% para 53% em 2015, quando</p>

		as intenções de implementação foram incluídas na carta de cobrança que receberam do Ministério das Finanças de Ontário.
<p>Irlanda Órgão: <i>The office of the Revenue Commissioners</i></p> <p>Aumento da conformidade (compliance tributário) das pequenas e médias empresas (PME)</p>	<p>O setor das PME é relevante para a atividade econômica e o emprego na economia irlandesa, sendo 99,8% das empresas ativas, 62% do emprego e 50% do volume de negócios.</p> <p>O setor enfrenta uma série de desafios, incluindo concorrência, acesso a financiamento, regulamentação e carga tributária geral. O Fisco diz apoiar o setor das PME, visando facilitar ao máximo a conformidade dos contribuintes, simplificando os procedimentos com deveres instrumentais, reduzindo os custos associados a esses deveres e também prestando um serviço de qualidade ao cliente.</p> <p>O Fisco realizou uma pesquisa para tentar quantificar uma série de questões relacionadas a pequenas e médias empresas na Irlanda, avaliando sua satisfação com o atendimento, a carga administrativa enfrentada pelas PMEs e fatores que influenciaram a conformidade, entre outros. O Fisco decidiu usar a própria pesquisa como uma forma de testar os fatores que influenciam a conformidade das PME e ver que efeito a personalização poderia ter nas taxas de resposta da pesquisa entre as PMEs.</p>	<p>A principal descoberta do experimento foi que as taxas de resposta aos questionários de pesquisa são significativamente maiores se uma nota personalizada for anexada e que as respostas também foram recebidas mais rapidamente. Após os primeiros 15 dias, a taxa de resposta foi de 36% no grupo de tratamento em comparação com 19,2% no grupo de controle, representando um aumento nas taxas de resposta de 88%. A inclusão de uma nota personalizada fez com que as taxas de respostas quase dobrassem.</p> <p>Os resultados também mostram que o tempo importava - a eficácia da nota personalizada nas taxas de resposta foi maior nos dias imediatamente após o envio das cartas e diminuiu gradualmente a partir de então. No final da primeira semana, o grupo de tratamento respondeu mais que o dobro da taxa do grupo de controle (um aumento de 103%). No entanto, quando a Receita enviou lembretes, o efeito da personalização diminuiu drasticamente.</p> <p>Os próprios lembretes não produziram diferenças estatisticamente significativas na taxa de resposta. Durante todo o período, 59,7% das empresas que receberam uma nota personalizada junto com a pesquisa enviaram uma resposta, enquanto a taxa de resposta foi de apenas 43,5% para aquelas que não receberam.</p> <p>Os resultados do experimento têm implicações políticas para conduzir pesquisas futuras na Receita. Embora personalizar cada carta enviada seja impraticável, pode ser útil para obter respostas mais altas em casos específicos. Além disso, essas descobertas também podem ter uma aplicação mais geral. Uma vez que a personalização parece</p>

		ter uma influência substancial no comportamento do contribuinte, isso poderia ser estendido para influenciar também os contribuintes em diferentes situações.
<p>Nova Zelândia</p> <p>Órgão: <i>Inland Revenue</i> (IR)</p> <p>Aumento qualitativo nas interações para cobrança de tributos</p>	<p>A <i>Inland Revenue</i> (IR) e o governo da Nova Zelândia como um todo têm trabalhado para uma abordagem mais centrada no cliente em suas interações com os cidadãos, usando insights comportamentais para compreender o comportamento dos cidadãos, bem como o comportamento das agências governamentais ao lidar com os clientes e, como resultado, melhorar o envolvimento com os departamentos governamentais em geral.</p> <p>Como parte desse esforço, o IR decidiu mudar a forma como as equipes de arrecadação de tributos interagiam com os devedores, para ver se isso poderia melhorar a eficiência e eficácia na recuperação dos impostos e empréstimos vencidos.</p>	<p>Entre 2012 e 2013, a <i>Inland Revenue</i> realizou uma série de testes com suas equipes de contato com o cliente de cobranças. O objetivo era identificar pistas comportamentais e aplicá-las para melhorar a qualidade das interações de cobrança com devedores de tributos e empréstimos estudantis inadimplentes.</p> <p>Os testes foram baseados em abordagens cognitivo-comportamentais, que foram enquadradas em um contexto de resolução de dívidas, juntamente com um modelo comportamental aplicado para ajudar a focar a conversa sobre dívidas com os clientes. A abordagem foi retirada de exemplos cognitivo-comportamentais padrão, mas modificados para o contexto de cobranças em torno da resolução de dívidas.</p> <p>Um grupo de tratamento de equipes de campanha recebeu treinamento comportamental com base nessa abordagem antes de entrar em contato com os devedores para solicitar pagamentos pendentes. O resultado de suas ligações aos devedores foi comparado com um controle - as equipes de cobranças que não receberam a formação e os devedores por eles contactados, sujeitos às suas campanhas de Cobranças padrão. O IR usou amostras aleatórias retiradas de resumos de devedores identificados como parte dos ciclos de dívidas de Cobrança de rotina.</p> <p>Os testes renderam uma melhoria geral de 7 a 10% no resultado da dívida para as equipes que receberam o treinamento em relação aos grupos de controle que não receberam. Como resultado do treinamento comportamental, houve uma redução de 1 minuto e 27 segundos no tempo médio das</p>

		<p>conversas telefônicas para a resolução da dívida.</p> <p>O estudo demonstrou que uma melhor compreensão dos fatores comportamentais como fatores que influenciam as ações do devedor pode ser usada para melhorar efetivamente os resultados de conformidade para a Receita Federal da Nova Zelândia e que reconhecer a má compreensão do cliente pode ser um fator significativo para alcançar a conformidade.</p> <p>Os níveis de envolvimento aprimorado e eficaz com os clientes pelas equipes foram reconhecidos pelos gerentes de cobrança da Inland Revenue como significativos.</p>
<p>Reino Unido</p> <p>Órgão: Receita e Alfândega de Sua Majestade (HMRC)</p> <p>Incorporar o enquadramento das normas sociais na carta de cobrança enviada aos devedores para "autoliquidação", ou seja, para pagamento espontâneo de tributos atrasados</p>	<p>No Reino Unido, os contribuintes que atrasam o pagamento recebem cartas do escritório de Receita e Alfândega de Sua Majestade (HMRC) lembrando-os de suas obrigações.</p> <p>A Equipe de Insights Comportamentais do Reino Unido (BIT), que conduz uma série de testes com o objetivo de aumentar o potencial das iniciativas de políticas governamentais, começou a investigar se o uso de nudges comportamentais poderia melhorar a eficácia dessas cartas e motivar mais contribuintes a fazerem suas declarações fiscais. pagamento.</p>	<p>A BIT, em colaboração com a Equipe de Gerenciamento de Dívidas e Bancos do HMRC, realizou um estudo randomizado controlado no qual 200.000 devedores de autoliquidação, que declararam sua renda tributável, mas ainda não pagaram o que deviam, receberam um dos cinco lembretes diferentes cartas. As cartas incluíam normas sociais, enquadradas em diferentes níveis de especificidade, ou nudges de bem público.</p> <p>Estes invocaram um dos seguintes:</p> <p>Norma básica: "Nove em cada dez pessoas pagam seus impostos em dia"</p> <p>Norma do país: "Nove em cada dez pessoas no Reino Unido pagam seus impostos em dia"</p> <p>Norma minoritária: "Nove em cada dez pessoas no Reino Unido pagam seus impostos em dia. Você está atualmente na pequena minoria de pessoas que ainda não nos pagaram".</p> <p>Ganho público: "Pagar impostos significa que todos ganhamos com serviços públicos vitais, como o Serviço Nacional de Saúde (NHS), estradas e escolas"</p>

		<p>Perda pública: "Não pagar impostos significa que todos nós perdemos serviços públicos vitais, como o NHS, estradas e escolas".</p> <p>Um sexto, grupo de controle, recebeu uma carta de negócios como de costume, lembrando-os de fazer o reembolso.</p> <p>A Equipe também testou os efeitos do uso de mensagens baseadas em normas descritivas, que descreviam o que deveria ser feito, em comparação com normas injuntivas, descrevendo o que os outros achavam que deveria ser feito:</p> <p>Normas descritivas: afirmando que pagar impostos é a coisa certa a fazer</p> <p>Normas injuntivas: afirmando que a maioria das pessoas pensa que pagar impostos é a coisa certa a fazer.</p> <p>Os resultados foram medidos como a taxa de pagamento feita pelos contribuintes que receberam as cartas modificadas com intervenções de insights comportamentais, em relação à taxa de reembolso feita por aqueles que receberam a carta comercial normal do HMRC.</p> <p>O BIT descobriu que as mensagens baseadas em normas e de bem público aumentaram a probabilidade de os indivíduos pagarem seus impostos devidos, com grandes diferenças observadas dentro das várias mensagens baseadas em normas.</p> <p>A declaração da norma básica elevou a alíquota de pagamento de impostos em 1,3% e a declaração da norma do país em 2,1%, em 23 dias após a comunicação</p> <p>A declaração da norma minoritária teve um efeito ainda maior, aumentando o número de contribuintes fazendo pagamentos em 5,1%.</p>
--	--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

		<p>Ambas as mensagens de bem público, que se baseavam no enquadramento de ganhos e perdas, aumentaram o pagamento de impostos em 1,6%.</p> <p>As normas descritivas tiveram um efeito significativamente maior sobre os pagamentos do que as normas injuntivas.</p> <p>Estimou-se que, como resultado de sua intervenção experimental, o HMRC arrecadou 9 milhões de libras esterlinas a mais em um período de 25 dias do que teria arrecadado de outra forma. A BIT foi, portanto, capaz de concluir que as normas sociais podem ser uma forma eficaz de incentivar o cumprimento das obrigações fiscais.</p>
--	--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Tabela 3 - Casos de uso dos insights da Economia Comportamental conforme exemplos da OCDE

ANEXO I Resumo das conclusões do Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro. Conselho Nacional de Justiça e Instituto de Ensino e Pesquisa

Hipóteses e perguntas correspondentes	Conclusões
<p>Hipótese 2 – Elaboração, interpretação e aplicação da legislação tributária.</p> <p>Pergunta 5 – Acessibilidade dos portais da administração tributária: A administração tributária possui portal com acesso simples e amigável onde concentra e atualiza as normas tributárias, bem como os atos nos quais registra sua interpretação sobre essas normas?</p>	<p>Enquanto a maioria dos contribuintes entenda que as informações disponibilizadas nos portais das administrações tributárias não são acessíveis e amigáveis, a mesma percepção não é compartilhada pelo Fisco.</p>
<p>Hipótese 6 – Meios alternativos de solução de conflitos tributários</p> <p>Pergunta 17 – Métodos alternativos de solução de conflitos: A implementação, pelo ente federativo, de meio alternativo para a solução de conflitos tributários reduziu o estoque de dívida?</p> <p>Pergunta 43 – Métodos alternativos para a solução dos litígios tributários: Utilizam-se métodos alternativos para a solução dos litígios tributários? Em caso positivo, especificar quais os métodos alternativos utilizados e o percentual dessa utilização em relação ao estoque total de processos judicializados?</p>	<p>A partir de perguntas feitas aos órgãos de representação judicial das Fazenda Públicas (as Procuradorias) acerca do emprego de métodos alternativos para solução de litígios tributários, os dados respondidos pela PGFN, PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR, PG/DF e a PGM/Maceió não revelaram uma redução significativa no estoque de créditos tributários inscritos na dívida ativa na comparação entre o antes de depois da implementação de negócios jurídicos processual, mas indicam que há uma redução anual. No entanto, os autores do referido relatório ressaltam que, (i) não foi possível estabelecer uma correlação e (ii) é necessário o levantamento ao longo de um intervalo temporal maior para avaliação, e (iii) o negócio jurídico processual não é o único meio alternativo para a solução de conflitos tributários.</p>
<p>Hipótese 7 – Transparência e relação cooperativa</p> <p>Pergunta 9 – Programas de conformidade tributária: A administração tributária possui programas para premiar o contribuinte regular, com medidas como a redução de cumprimento de obrigações acessórias, redução de sanções no caso de autorregularização, exigência de garantia, canais específicos etc.?</p>	<p>A pergunta foi respondida por Procuradorias e Fiscos (Secretarias de Fazenda). A PGFN responde que tem programas de conformidade, enquanto as demais Procuradorias (PGE/SE, PGE/RJ, PGE/RR, PG/DF e PGM/Maceió), responderam que não. Já os Fiscos responderam que existem programas de conformidade tributária nos casos do DF, PE, RN, MG, AM, Recife e Aracaju. Por outro lado, não existiam programas de conformidade tributária nos casos Boa Vista, Salvador e Porto Alegre.</p>
<p>Hipótese 8 – Complexidade da legislação tributária</p>	<p>A pesquisa feita perante os Tribunais com recurso à Lei de Acesso à informação revelou que os tributos mais frequentemente disputados perante o Judiciário variam a depender do método e da fonte de pesquisa.</p>

<p>Pergunta 2 – Processos judiciais por tributo: Qual o percentual de processos judiciais por tributo?</p> <p>Pergunta 23 – Processos por espécie tributária: Qual o percentual por espécie tributária objeto do processo judicial (imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuição especial ou empréstimo compulsório)? E, se possível identificar, qual o percentual por subespécie tributária?</p>	<p>Quando extraídos do DataJud, que é a Base de Dados do Poder Judiciário, tributos mais frequentes em processos judiciais são IPTU (65,78%), ISSQN (9,07%), Taxa de Licenciamento de Estabelecimento (7,97%), ICMS (6,74%) e IPVA (3,02%).</p> <p>Já quando os dados são extraídos por meio de expressões regulares, os tributos mais disputados são IPTU (24,98%), ICMS (16,46%), Contribuição previdenciária (8,24%), ITCMD (7,28%) e PIS (5,81%).</p> <p>Considerando que alguns dos tributos que aparecem no resultado não são considerados tão complexos (especialmente o IPTU, cujo lançamento é direto), suscitou-se a possibilidade de seu surgimento estar relacionado ao fato de a base de contribuintes ser maior. Por isso, os autores consideram que há necessidade de definição de uma variável científica que possa indicar o grau de complexidade de cada tributo.</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Tabela 2 - Resumo das conclusões do Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro. Conselho Nacional de Justiça e Instituto de Ensino e Pesquisa.

ANEXO II Consultas Públicas realizadas pelo Poder Executivo Federal

Prazo para sugestões	Consulta Pública
<p>Até o dia 30 de setembro de 2023</p> <p>Publicado no DOU de 29.8.2023</p>	<p>Altera o Decreto nº 8.726, de 27 de abril de 2016, que regulamenta a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, para dispor sobre regras e procedimentos do regime jurídico das parcerias celebradas entre a administração pública federal e as organizações da sociedade civil.</p>
<p>Até o dia 24 de janeiro de 2020</p> <p>Publicado no DOU de 3.1.2020</p>	<p>Projeto de Lei que "Institui o Programa Universidades e Institutos Empreendedores e Inovadores - Future-se."</p>
<p>Até o dia 13 de novembro de 2017</p> <p>Publicado no DOU de 7.11.2017</p>	<p>Projeto de Decreto que regula menta a Lei nº 13.445, de 24 de maio de 2017, Lei de Migração.</p>
<p>Até o dia 2 de maio de 2016</p> <p>Publicado no DOU de 6.4.2016</p>	<p>Projeto de Decreto que regula menta a Lei nº 13.123, de 20 de maio de 2015, que dispõe sobre o acesso ao patrimônio genético, sobre a proteção e o acesso ao conhecimento tradicional associado e sobre a repartição de benefícios para conservação e uso sustentável da biodiversidade.</p>
<p>Até o dia 28 de julho de 2010</p> <p>Publicado no DOU de 14.6.2010</p>	<p>Altera e acresce dispositivos à Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências</p>
<p>Até o dia 6 de maio de 2009</p> <p>Publicado no DOU de 24.3.2009</p>	<p>Institui o Programa Nacional de Fomento e Incentivo à Cultura - Profic, e dá outras providências.</p>
<p>Até o dia 6 de abril de 2009</p> <p>Publicado no DOU de 5.3.2009</p>	<p>Regulamenta o § 8º do art. 37 e o § 7º do art. 39 da Constituição, disciplinando os contratos de desempenho institucional no âmbito da administração pública federal direta e indireta.</p>
<p>Até o dia 27 de março de 2009</p>	<p>Dispõe sobre a simplificação do atendimento público prestado ao cidadão, ratifica a dispensa do reconhecimento de firma em</p>

<p>Publicado no DOU de 13.2.2009</p>	<p>documentos produzidos no Brasil, institui a Carta de Serviços ao Cidadão e dá outras providências.</p>
<p>Até o dia 28 de fevereiro de 2008</p> <p>Publicado no DOU de 28.11.2008</p>	<p>Dispõe sobre a coleta de material biológico, o acesso aos recursos genéticos e seus derivados, para pesquisa científica ou tecnológica, bioprospecção ou elaboração ou desenvolvimento de produtos comerciais, a remessa e o transporte de material biológico, o acesso e a proteção aos conhecimentos tradicionais associados e aos direitos dos agricultores, e a repartição de benefícios, e dá outras providências.</p>
<p>Até o dia 25 de setembro de 2006</p> <p>Publicado no DOU de 23.8.2006</p>	<p>Dá nova redação e inclui dispositivos ao Decreto nº 4.074, de 4 de janeiro de 2002, que regulamenta a Lei nº 7.802, de 11 de julho de 1989, que dispõe sobre a pesquisa, a experimentação, a produção, a embalagem e rotulagem, o transporte, o armazenamento, a comercialização, a propaganda comercial, a utilização, a importação, a exportação, o destino final dos resíduos e embalagens, o registro, a classificação, o controle, a inspeção e a fiscalização de agrotóxicos, seus componentes e afins, e dá outras providências.</p>
<p>Até dia 10 de julho de 2006</p> <p>Publicado no DOU de 12.6.2006</p>	<p>Dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo Federal e impedimentos posteriores ao exercício do cargo ou emprego.</p>
<p>Até dia 30 de julho de 2006</p> <p>Publicado no DOU de 13.6.2006</p>	<p>Aprova a Política Nacional de Enfrentamento ao Tráfico de Pessoas e institui Grupo de Trabalho Interministerial com o objetivo de elaborar proposta do Plano Nacional de Enfrentamento ao Tráfico de Pessoas - PNETP.</p>
<p>Até dia 20 de março de 2006</p> <p>Publicada no D.O.U de 17.02.2006</p>	<p>Regulamenta a Lei nº 11.126, de 27 de junho de 2005, que dispõe sobre o direito do portador de deficiência visual de ingressar e permanecer em ambientes de uso coletivo acompanhado de cão-guia e dá outras providências.</p>

<p>Até dia 30 de outubro de 2005</p>	<p>Regulamenta a Lei nº 9.712, de 20 de novembro de 1998, que altera a Lei nº 8.171, de 17 de janeiro de 1991, acrescentando-lhe dispositivos referentes à defesa agropecuária e dá outras providências.</p>
<p>Até 30.9.2005</p>	<p>Consulta pública de anteprojeto da nova lei de estrangeiros, que dispõe sobre o ingresso, permanência e saída dos estrangeiros do território nacional, a concessão da naturalização, cria o Conselho Nacional de Migração, define crimes e dá outras providências.</p>
<p>Até 30.6.2005</p>	<p>Estabelece diretrizes para a simplificação e integração do processo de registro e legalização de empresários e de pessoas jurídicas, cria a Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios - REDESIM, e dá outras providências.</p>
<p>Até 18.3.2005</p>	<p>Disciplina a atuação dos bancos de dados de proteção ao crédito e de relações comerciais, bem como sua relação com os cadastrados, fontes de informações e consulentes.</p>
<p>Até 3.1.2005</p>	<p>Regulamenta a Lei nº 10.436, de 24 de abril de 2002, que dispõe sobre a Língua Brasileira de Sinais - LIBRAS.</p>
<p>Até 22.8.2004 Prorrogação de prazo para 5.9.2004</p>	<p>Institui as diretrizes para os serviços públicos de saneamento básico e a Política Nacional de Saneamento Ambiental - PNSA</p>
<p>Até 3.1.2004 Prorrogação de prazo para 3.3.2004</p>	<p>Regulamenta as Leis Federais nº 10.048, de 8 de novembro de 2000 e nº 10.098, de 19 de dezembro de 2000, e dá outras providências.</p>
<p>Até 30.9.2003 Prorrogação de prazo para 15.10.2003</p>	<p>Dispõe sobre a gestão, a organização e o controle social das Agências Reguladoras, altera a Lei nº 9.986, de 18 de julho de 2000, e dá outras providências.</p>

<p>Até 30.9.2003 Prorrogação de prazo para 15.10.2003</p>	<p>Acresce e altera dispositivos das Leis nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, nº 9.472, de 16 de julho de 1997, nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, e nº 10.233, de 5 de junho de 2001, e dá outras providências.</p>
<p>Até 14.11.2002</p>	<p>Proposta de projeto de decreto que regulamenta o art. 113 da Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, no que concerne a obras audiovisuais.</p>
<p>Até 25.10.2002</p>	<p>Proposta de projetos de decretos que regulamentam o art. 113 da Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998: a) no que se refere a fonogramas e fonogramas com imagens; e b) no que se refere a obra literária, artística ou científica.</p>
<p>Até 30.7.2001</p>	<p>Proposta para o Termo de Referência do Comitê Gestor, a Declaração de Regras Operacionais da AC-Raiz, a Política de Segurança, as Políticas e Certificado de Assinatura Digital e Sigilo, níveis 1, 2, 3 e 4, da Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil</p>
<p>Até 27.7.2001</p>	<p>Proposta de Programa de Redução de Consumo por Corte de Carga ("apagões")</p>
<p>Até 31.1.2001</p>	<p>Anteprojetos de lei que " Cria a Agência Nacional de Defesa do Consumidor e da Concorrência ". e " Altera e acrescenta dispositivos às Leis que menciona, e dá outras providências ".</p>
<p>Até 31.1.2001</p>	<p>Projeto de Lei que "Dispõe sobre a autenticidade e o valor jurídico e probatório de documentos produzidos, emitidos ou recebidos por órgãos públicos federais, estaduais e municipais, por meio eletrônico, e dá outras providências".</p>
<p>Até 15.1.2001</p>	<p>Anteprojeto de decreto que "Regulamentará as Leis nºs 7.802, de 11 de julho de 1989, e nº 9.974, de 6 de junho de 2000".</p>

<p><u>Até 3.12.1999</u></p>	<p>Anteprojeto de decreto que "Dispõe sobre procedimentos administrativos para identificação e reconhecimento das comunidades remanescentes dos quilombos e para delimitação, demarcação e titulação das áreas por elas ocupadas".</p>
<p><u>Até 3.9.1999</u></p>	<p>Anteprojeto de decreto que "Estabelece regras de conduta aplicáveis à alta administração federal em caso de conflito de interesses públicos e privados, e dispõe sobre a atividade profissional de seus integrantes, cessado o exercício da função pública".</p>