

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE DIREITO**

GUILHERME ANDRADE CARVALHO

**ENTRE A COERÇÃO E A MORALIDADE:
POR QUE AS PESSOAS RECOLHEM
TRIBUTOS?**

Belo Horizonte
2018

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE DIREITO**

GUILHERME ANDRADE CARVALHO

**ENTRE A COERÇÃO E A MORALIDADE:
POR QUE AS PESSOAS RECOLHEM
TRIBUTOS?**

Dissertação apresentada pelo bacharel em Direito **GUILHERME ANDRADE CARVALHO** ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito e Justiça

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Misabel de Abreu Machado Derzi.

Belo Horizonte

2018

C331f Carvalho, Guilherme Andrade
Entre a coerção e a moralidade: por que as pessoas recolhem tributos? / Guilherme Andrade Carvalho. – 2018.

Orientadora: Misabel de Abreu Machado Derzi.
Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário – Teses 2. Impostos – Arrecadação
3. Sonegação fiscal – Teses 4. Teoria dos jogos – Teses I.Título

CDU(1976) 336.2

Ficha catalográfica elaborada pelo bibliotecário Junio Martins Lourenço CRB 6/3167.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO

A dissertação intitulada “ENTRE A COERÇÃO E A MORALIDADE: POR QUE AS PESSOAS RECOLHEM TRIBUTOS?”, de autoria de Guilherme Andrade Carvalho, foi considerada _____ pela banca examinadora constituída pelos seguintes professores:

Professora Doutora Misabel de Abreu Machado Derzi
(Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais — Orientadora)

Professor Doutor Thomas da Rosa Bustamante
(Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais)

Professor Doutor Onofre Batista Alves Júnior
(Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais)

Professor Doutor Valter de Souza Lobato
(Faculdade de Direito da Faculdade Milton Campos)

Belo Horizonte, _____ de _____ de 2018.

AGRADECIMENTOS

Toda conquista só é plena se compartilhada com aqueles que, de alguma maneira, contribuíram para o sucesso da empreitada. Deste modo, é indispensável agradecer à minha família, especialmente a meus pais, por todos os ensinamentos e esforços que viabilizaram a caminhada em direção aos meus sonhos.

Gostaria de agradecer aos professores da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, que, por meio das valorosas lições, despertaram novamente meu interesse e fascínio pela academia. Indispensável destacar o papel da Professora Doutora Misabel Derzi, que me acolheu como orientando e, de modo doce e brilhante, guiou a elaboração do presente trabalho.

A toda equipe da PAAR Consultoria o meu mais sincero obrigado, especialmente pelo apoio e compreensão no período em que me dediquei a estudar e a escrever. Sem vocês, nada disso seria possível.

Aos amigos da pós-graduação, que levarei para o resto da vida.

Aos irmãos que a vida me deu, aos quais agradeço na pessoa do Trento, parceiro para todos os momentos, principalmente nas alegrias e tristezas acadêmicas.

Sem obediência à lei, não há Estado de Direito, não importa quão bem as instituições e regulamentos sejam desenhados. Governos incapazes de motivar seus cidadãos a pagar impostos, lutar em favor do estado, e geralmente evitar a quebra da lei, são incapazes de sobreviver no longo prazo.

(LEVI, Margaret; SACKS, Audrey; TYLER, Tom. *The Reasons for Compliance with Law*. Sidney: The United States Studies Centre, 2008, p. 1.)

RESUMO

Desde a Revolução Francesa, com a transferência das atividades econômicas para a iniciativa privada, os tributos representam a principal fonte de receitas dos Estados. Se, por um lado, a necessidade de recursos é intensificada com o aumento dos gastos sociais, por outro, sua arrecadação se mostra cada vez mais desafiadora. Com a financeirização da economia e a mobilização do capital, os Estados travam guerras fiscais pela captação de investimentos, e a evasão fiscal passa a representar uma verdadeira ameaça à subsistência dos governos. A eficiência da arrecadação tributária mostra-se como um dos principais desafios a serem encarados na contemporaneidade. Inevitável, portanto, analisar os motivos pelos quais as pessoas obedecem às leis, especialmente no âmbito tributário. Explorando a teoria desenvolvida por Frederick Schauer e a metodologia de isolamento do Direito, verifica-se que raramente as pessoas obedecem às leis simplesmente por estarem inseridas no ordenamento jurídico. Quando os ditames legais vão contra seus interesses e convicções pessoais, os indivíduos tendem a adotar um raciocínio prudencial, que leva em consideração as punições e as recompensas resultantes dos atos de obediência ou desobediência à lei. Neste cenário a coerção assume papel de destaque na ciência jurídica e no fornecimento de razões prudenciais para a ação. Com o auxílio da teoria dos jogos, buscou-se analisar a estrutura das relações de interação estratégica existentes entre os fiscos e seus pares e aquela existente entre o fisco e os contribuintes, especialmente no que concerne à influência da coerção na adoção de estratégias egoístas ou cooperativas. As pesquisas e os resultados analisados indicam que a sanção não é capaz de explicar, individualmente, o volume de arrecadação tributária atualmente observada nos países, uma vez que, sob uma perspectiva puramente econômica e racional, o pagamento de tributos raramente resulta nas melhores recompensas pessoais. Diante da complexidade do pensamento humano, verificou-se que as sanções, apesar de aspecto indispensável para modulação do comportamento, interagem com diversos outros fatores. No âmbito da lei tributária, este conjunto de razões é denominado de moralidade tributária, que é influenciada por diversos elementos, especialmente as normas sociais, a equidade e a relação existente entre os jogadores, especialmente o Fisco e o contribuinte. Em todos eles é possível observar forte influência da reciprocidade existente entre os envolvidos. O respeito existente entre os Estados e os contribuintes, o modo como estas relações são desenvolvidas e a maneira como as sanções são aplicadas influenciam diretamente no cumprimento voluntário das obrigações tributárias. A análise e correta compreensão destes

elementos pode auxiliar na construção de um sistema tributário mais justo, eficiente e durador.

Palavras-chave: Tributação. Comportamento. Coerção. Moralidade Tributária. Evasão Fiscal.

ABSTRACT

Since the French Revolution, with the transfer of economic activities to the private sector, taxes represent the main source of revenue for the states. If, on the one hand, the need for resources is intensified with increasing social spending, on the other, its collection is increasingly challenging. With the financialization of the economy and the mobilization of capital, states wage tax wars with seeking to attract investment, and tax evasion starts to represent a real threat to the subsistence of governments. The efficiency of tax collection is one of the main challenges to be faced in the contemporary world. It is therefore inevitable to analyze the reasons why people obey the laws, especially in the tax sphere. Exploring the theory developed by Frederick Schauer and the methodology of isolation of law, it is verified that people rarely obey the laws simply because they are inserted in the legal order. When legal dictates go against their personal interests and convictions, individuals tend to adopt a prudential rationale that takes into account the punishments and rewards resulting from acts of obedience or disobedience. In this scenario, coercion plays a prominent role in legal science and in providing prudential reasons for action. With the help of game theory, we sought to analyze the structure of the relations of strategic interactions between the tax authorities and their peers and the one existing between the tax authorities and the taxpayers, especially as regards the influence of coercion in the adoption of selfish or cooperatives. The research and results analyzed indicate that the sanction is not capable of individually explaining the volume of tax collection currently observed in the countries, since, from a purely economic and rational perspective, the payment of taxes rarely results in the best personal rewards. Faced with the complexity of human thinking, it was found that sanctions, although indispensable for modulation of behavior, interact with several other factors. Under the tax law, this set of reasons is called tax morality, which is influenced by several elements, especially social norms, equity and the relationship between players, especially the tax authorities and the taxpayer. In all of them it is possible to observe a strong influence of reciprocity among those involved. Respect between states and taxpayers, how these relationships are developed, and the way

in which sanctions are applied directly influence voluntary compliance with tax obligations. The analysis and correct understanding of these elements can help in the construction of a more just, efficient and lasting tax system.

Keywords : Taxation. Behavior. Coercion. Tax morale. Tax evasion.

LISTA DE GRÁFICOS E FIGURAS

| | |
|---|-----|
| Figura 1: Batalha do Mar de Bismarck..... | 118 |
| Figura 2: Jogo dos empréstimos | 127 |
| Figura 3: Jogo do monopólio..... | 130 |
| Figura 4: Jogo dos empréstimos 2 | 132 |
| Figura 5: Jogo do petróleo - dados | 133 |
| Figura 6: Jogo do petróleo – recompensas 1 | 134 |
| Figura 7: Jogo do petróleo – recompensas 2 | 134 |
| Figura 8: Jogo do petróleo – recompensas 3 | 135 |
| Figura 9: Jogo do trânsito | 140 |
| Figura 10: Jogo da galinha..... | 141 |
| Figura 11: Jogo das farmácias 1 | 143 |
| Figura 12: Jogo das farmácias 2 | 144 |
| Figura 13: Jogo das montadoras 1 | 145 |
| Figura 14: Jogo das montadoras 2 | 146 |
| Figura 15: Jogo das montadoras 3 | 146 |
| Figura 16: Jogo das montadoras 4 | 146 |
| Figura 17: Jogo das aciarias 1..... | 149 |
| Figura 18: Jogo das aciarias 2..... | 149 |
| Figura 19: Dilema dos prisioneiros..... | 152 |
| Figura 20: A cooperação e as punições | 164 |
| Figura 21: Arrecadação tributária total: 2015 x 2016..... | 177 |
| Figura 22: Distribuição das bases tributárias: 2015 x 2016..... | 178 |
| Figura 23: Estimativas da sonegação tributária | 183 |
| Figura 24: Penalidades tributárias por países | 187 |
| Figura 25: Principais programas de anistia..... | 189 |
| Figura 26: Jogo da guerra fiscal..... | 204 |
| Figura 27: Jogo da tributação brasileira 1..... | 215 |
| Figura 28: Jogo da tributação brasileira 2..... | 217 |
| Figura 29: Jogo da tributação brasileira 3..... | 219 |
| Figura 30: Resultados do experimento da evasão fiscal..... | 230 |
| Figura 31: Volume total das autuações em 2010, 2014 e 2017 | 256 |

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Abreviaturas:

art. – artigo

atual. – atualizado

cap. – capítulo

cf. – confronto ou confira

cit. – *citato*

ed(s). – edição ou editor(es)

idem – igualmente

nº ou n. – número

op. cit. – *Opus citatum* ou obra citada

p. – página

seq. – *sequentia*

trad. – traduzido

v. – volume

Siglas:

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

ARE – Agravo em Recurso Extraordinário

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DRU – Desvinculação de Receitas da União

EUA – Estados Unidos da América

FIESP – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo

FSE – Fundo Social de Emergência

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IDH – Índice de Desenvolvimento Humano

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPMF – Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira.
IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPF – Imposto sobre a Renda de Pessoa Física
IRPJ – Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica
ISS – Imposto sobre Serviços
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU – Organização das Nações Unidas
OTAN – Organização do Tratado do Atlântico Norte
PIB – Produto Interno Bruto
RE – Recurso Extraordinário
REsp – Recurso Especial
Selic – Sistema Especial de Liquidação e de Custódia
STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

| | |
|---|-----|
| SUMÁRIO | 13 |
| INTRODUÇÃO | 14 |
| 1. OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO CONTEMPORÂNEA | 22 |
| 1.1. O surgimento da tributação e a evolução do seu papel. | 22 |
| 1.2. Os novos papéis assumidos pelo Estado e o encolhimento das bases tributárias. | 29 |
| 1.3. Em busca de um sistema tributário justo e eficiente: as formas de arrecadação e de gastos públicos frente à política de resultados. | 34 |
| 1.4. Impactos da evasão fiscal e do desperdício de recursos públicos para a justiça distributiva e o combate à pobreza. | 38 |
| 1.5. Por que as pessoas obedecem à Lei? | 43 |
| 2. FREDERICK SCHAUER E O PAPEL DA COERÇÃO NO DIREITO E NA VIDA. .. | 51 |
| 2.1. Entendendo Schauer: as Regras e a Coerção | 51 |
| 2.1.1 As regras e a decisão baseada em regras. | 51 |
| 2.1.2 O processo de criação de regras e aplicação das regras e suas características. .. | 52 |
| 2.1.3 As experiências recalcitrantes e o modo de decisão por generalizações entrincheiradas. | 56 |
| 2.1.4 A regridade e o fornecimento de razões no processo decisório. | 61 |
| 2.1.5 As raízes da força normativa das regras. | 63 |
| 2.2. Frederick Schauer e a Força do Direito. | 68 |
| 2.2.1 De Bentham a Raz e o papel da coerção no Direito. | 68 |
| 2.2.2 A conceituação do Direito e a busca pelo homem confuso. | 74 |
| 2.2.3 As pessoas são racionais e egoístas?..... | 78 |
| 2.2.4 Isolando o efeito do Direito. | 85 |
| 2.2.5 As pessoas e oficiais realmente obedecem à lei?..... | 95 |
| 2.2.6 A função e habilidades da coerção. | 103 |
| 2.2.7 O aparato coercitivo e a gradação das sanções. | 107 |
| 3. A TEORIA DOS JOGOS E A ANÁLISE ECONÔMICA DO COMPORTAMENTO. | 115 |
| 3.1. Considerações Iniciais | 115 |
| 3.2. Breve História da Teoria dos Jogos | 119 |
| 3.3. Definição e elementos dos Jogos | 122 |
| 3.4. Os Modelos e os Tipos de Jogos | 124 |
| 3.4.1 Os jogos simultâneos e sequenciais. | 125 |
| 3.4.2 Jogos com informações completas e incompletas. | 132 |
| 3.4.3 Jogos estritamente competitivos, cooperativos e de motivos mistos..... | 137 |
| 3.5. Interpretando e resolvendo os jogos | 142 |

| | |
|--|-----|
| 3.5.1 Os pontos de equilíbrio e as estratégias dominantes e dominadas. | 142 |
| 3.5.2 O Equilíbrio de Nash | 147 |
| 3.5.3. Ótimo de Pareto e o dilema dos prisioneiros. | 151 |
| 3.6. Os dilemas sociais e a complexidade humana. | 154 |
| 3.6.1 O tamanho dos grupos analisados..... | 156 |
| 3.6.2 Os efeitos da comunicação. | 158 |
| 3.6.3 As diferenças individuais e expectativas. | 160 |
| 3.6.4 As recompensas e incentivos. | 162 |
| 3.7. A extensão e as críticas à teoria dos jogos. | 166 |
| 4. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. | 171 |
| 4.1. O Direito, o comportamento, as sanções, o Estado e o sistema tributário. ... | 171 |
| 4.2. Panorama geral. | 175 |
| 4.2.1. Os competentes pela tributação e arrecadação. | 176 |
| 4.2.2. Distribuição da carga tributária e a desigualdade social..... | 180 |
| 4.2.3. A evasão fiscal no Brasil | 182 |
| 4.2.4. Panorama geral das penalidades tributarias | 185 |
| 4.3. A relação Fisco x Fisco. | 191 |
| 4.3.1. A luta por capitais no Brasil e no mundo..... | 191 |
| 4.3.2. As origens da guerra fiscal brasileira: federalismo predatório. | 198 |
| 4.3.3. O jogo da tributação e os impactos da guerra fiscal. | 202 |
| 4.4. A relação Fisco x Contribuinte. | 211 |
| 4.4.1. O jogo da tributação e a dinâmica do recolhimento de tributos. | 212 |
| 4.4.2. Por que as pessoas obedecem a lei e recolhem tributos? | 220 |
| 4.5. As sanções e a moralidade tributária no Brasil: a busca por um sistema mais justo e eficiente. | 243 |
| CONCLUSÕES. | 264 |
| REFERÊNCIAS E BIBLIOGRAFIA BÁSICA PRELIMINAR..... | 273 |

INTRODUÇÃO

Os problemas gerados pela pobreza extrema e pelas desigualdades sociais são temas centrais nas agendas políticas das comunidades contemporâneas. Nos 20 anos que se seguiram ao final da Guerra Fria, mais de 360 milhões de pessoas morreram por problemas relacionados à pobreza¹. O contraste é realçado quando se toma conhecimento das enormes fortunas concentradas nas mãos de poucos. Estudos apontam que, no ano de 2010, vinte por cento de toda a riqueza estava concentrada nas mãos de apenas 0,1% da população. Expandindo-se as análises, observou-se que quase a metade de todas as riquezas mundiais eram detidas por apenas 1% da população².

Dados como estes são capazes de levar à reflexão até os mais radicais liberais e incitam acalorados debates. As discussões sobre a justiça distributiva, entendida como a maneira como o grupo ou sociedade capta e aloca os recursos escassos, figuram hoje e há muito tempo como um dos temas favoritos de filósofos, juristas, economistas e da população em geral. Há quem diga que tais discussões mereceram a atenção de filósofos há mais de dois mil anos³. Aristóteles, por exemplo, discutiu a questão sob a perspectiva de que as pessoas merecedoras teriam a garantia de ser recompensadas de acordo com seus méritos, sobretudo no que diz respeito a seu *status* político⁴. É notória, também, a forma com que Justiniano abre seu *Digesto*, dizendo que a “justiça consiste em dar a cada um o que é seu”⁵.

A noção moderna de justiça distributiva que conhecemos tem suas origens nos debates fundadores da revolução francesa, com os escritos de François-Noël Babeuf⁶. Entretanto, os debates modernos tomaram corpo e ganharam um lugar de destaque na comunidade acadêmica a partir da publicação das obras de John Rawls, mais especificamente *Uma Teoria de Justiça*, que buscou apresentar uma concepção de justiça

¹ POGGE, Thomas. The Role of International Law in Reproducing Massive Poverty. In: BESSON, Samantha. TASIOLAS, John (orgs.). *The Philosophy of International Law*. New York: Oxford University Press, 2010, p. 431.

² PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013, p. 427.

³ ROEMER, John. *Theories of Distributive Justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1996, p. 1.

⁴ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 5.

⁵ FLEISCHACKER, *op. cit.* p. 11.

⁶ FLEISCHACKER, *op. cit.* p. 111.

que generalizasse e elevasse a um nível mais alto de abstração a conhecida teoria contratual encontrada em Locke, Rousseau e Kant. A obra de Rawls representou um marco nas discussões acerca da justiça distributiva e representou um rompimento com as concepções até então desenhadas. Também serviu de grande influência para os teóricos posteriores que, por mais que concordassem ou discordassem de suas considerações, de algum modo se sentiram compelidos a abordar as ideias exploradas pelo autor. Roberto Gargarella⁷ divide estes teóricos em dois grandes grupos: primeiramente, os que entenderam ser a obra insuficientemente liberal, a ponto de não respeitar o ideal da autonomia, dentre os quais se destaca, obviamente, Robert Nozick, e, de outro lado, os que afirmam que a teoria seria insuficientemente igualitária, por não respeitar a responsabilidade individual do sujeito de direitos. Neste segundo grupo, destacam-se os trabalhos de Ronald Dworkin, Amartya Sen e Gerald Cohen.

Nos tempos atuais, tendo em vista que o financiamento da atividade estatal se dá preponderantemente pela apuração de receitas derivadas, os tributos ocupam papel central nestas discussões. Desde os tempos da revolução francesa, o Estado vem relegando a atividade econômica à iniciativa privada. Deste modo, o financiamento das atividades estatais, que anteriormente se fundava nas receitas originárias dominiais, deslocou-se gradualmente para a arrecadação das receitas tributárias, ou derivadas. Por outro lado, as Constituições Democráticas, de desiderato cada vez mais social, vêm exigindo uma atuação estatal mais ativa, que garanta a dignidade da pessoa humana mediante a prestação de serviços públicos básicos universais, bem como a instituição de políticas redistributivas, sejam elas diretas ou indiretas. Portanto, o direito tributário-financeiro figura como protagonista nos debates acerca de quem e com quanto deve arcar com os custos sociais.

Mais do que simples método de financiamento do Estado e de pagamento pelos serviços públicos e governamentais, os impostos “são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva.”⁸ Cabe ao Estado, diante da concepção política, social, econômica e, principalmente, de justiça distributiva adotada, indicar quem e quanto

⁷ GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. XX.

⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 5.

se pagará de tributos e a quais políticas e gastos públicos os montantes arrecadados serão destinados.

Entretanto, independentemente da concepção política que se adote e do tempo e do local em que se situe determinada sociedade, dificilmente será possível atingir os objetivos de equidade e justiça, caso não seja possível contar com a cooperação e colaboração dos cidadãos, especialmente dos contribuintes e dos próprios gestores públicos, responsáveis por administrar os valores arrecadados.

O sistema tributário/financeiro e, conseqüentemente, a aceção de justiça distributiva adotada por determinada comunidade dependem da cooperação destes principais atores: o contribuinte, que recolhe os tributos que lhe são imputados; e o gestor público, que determina quais políticas são merecedoras dos dispêndios estatais. Neste cenário, a ausência de empenho e cooperação de qualquer destes dois atores no cumprimento de seus papéis poderá comprometer o funcionamento de qualquer sistema político e a aceção de justiça distributiva por ele adotada.

Estudos realizados em âmbito global demonstram que, anualmente, 3,1 trilhões de dólares deixam de ingressar nos cofres públicos dos mais diversos países em virtude de práticas de evasão fiscal⁹. No outro extremo da relação tributário-financeira, observam-se problemas relacionados à ineficiência do poder público que não raramente descumpre os preceitos legais que regram os gastos públicos, e incorre em desperdícios e desvios dos recursos arrecadados.

É de extrema importância que tanto os cidadãos quanto os administradores exerçam bem os papéis que lhes correspondem, obedecendo os ditames da legislação tributária, financeira, orçamentária e constitucional, ora para recolher os tributos que lhes são imputados, ora para definir os gastos de forma eficiente, em consonância com as diretrizes políticas, econômicas e sociais adotadas por determinada comunidade. “Sem a observância [à lei], não há Estado de Direito (...). Os governos incapazes de motivar os seus cidadãos a

⁹ TAX JUSTICE NETWORK. *The cost of tax abuse: a briefing paper on the cost of tax evasion worldwide*. 2011, p. 2. Disponível em: <<http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2014/04/Cost-of-Tax-Abuse-TJN-2011.pdf>>. Acesso em: 27 set 2015.

pagar impostos, lutar em nome do Estado e geralmente abster-se de violar a lei têm poucas probabilidades de sobreviver no longo prazo¹⁰.”

Chega-se, assim, à questão principal do presente trabalho. Porque as pessoas obedecem à lei, especialmente à lei tributária? Como se verá, a mente e o comportamento humano são extremamente complexos e a resposta ao questionamento demanda uma abordagem multidisciplinar.

Durante muito tempo, acreditou-se que o comportamento fosse influenciado basicamente pelo sopesamento de razões prudenciais para a ação que, por sua vez, sofreriam interferência do conjunto de punições e recompensas resultantes dos atos praticados pelos indivíduos. Com o surgimento e desenvolvimento da teoria dos jogos mostrou-se possível analisar estas pressuposições de maneira mais objetiva e racional, e os resultados demonstram que, apesar de representar um fator crucial na modulação do comportamento social, a coerção não é capaz de explicar individualmente o padrão de escolhas adotadas pelos cidadãos. No mesmo sentido, a ciência jurídica abandona a essencialidade da coerção da definição do Direito, especialmente a partir dos escritos de Herbert Hart.

Ganharam espaço os estudos que buscaram identificar a existência de atos tomados em detrimento do interesse próprio individual e as motivações levadas em consideração na adoção destes atos. A mente humana e o comportamento são influenciados por diversos fatores intrínsecos e extrínsecos que, geralmente, não se resumem às chamadas razões prudenciais. O modo como as pessoas se relacionam e se veem inseridas na sociedade são elementos fundamentais a serem considerados na análise do comportamento humano e na busca pela propagação de atitudes cooperativas. Um dos pontos-chave dessas relações diz respeito à reciprocidade percebida pelos agentes. Em ambientes em que a cooperação é natural, os indivíduos tendem a estar mais propensos a atos não egoístas, deixando de lado os interesses próprios em prol do bem comum. No entanto, quando as pessoas começam a agir com base em interesses pessoais não cooperativos, a posição tende a se propagar para

¹⁰ “Without compliance, there is no rule of law, no matter how well the institutions and regulations are designed. Governments unable to motivate their citizenry to pay taxes, fight on behalf of the state, and generally refrain from law-breaking are unlikely to survive in the long run.” LEVI, Margaret; SACKS, Audrey; TYLER, Tom. *The Reasons for Compliance with Law*. Sidney: The United States Studies Centre, 2008, p. 1.

um ambiente de desconfiança generalizado, e os resultados atingidos pela comunidade tendem a ser os piores possíveis.

Na esfera tributária não é diferente. Como se demonstrará, a coerção exerce papel fundamental no fornecimento de razões prudenciais para a ação, influenciando diretamente as estratégias relacionadas ao cumprimento das obrigações tributárias e à sonegação fiscal. Entretanto, diante da reduzida probabilidade de fiscalizações e da intensidade das penalidades aplicadas, a ameaça do uso da força não é capaz de explicar o volume de arrecadação tributária apurada pelos Estados. Alguns contribuintes simplesmente recolhem seus tributos, independentemente das sanções e da probabilidade de sua aplicação.

De acordo com as pesquisas e resultados analisados, o recolhimento voluntário dos tributos, entendido como aquele apurado independentemente da coerção, depende das razões individuais intrínsecas geralmente denominadas de moralidade tributária. Tal moralidade é construída e internalizada por meio da relação existente entre os indivíduos e seus pares, bem como entre o indivíduo e a administração tributária, levando em consideração critérios de justiça, equidade e reciprocidade.

Nesta toada, a devida compreensão do fenômeno e de seus elementos é indispensável para a criação e estruturação de um sistema que seja ao mesmo tempo justo e eficiente. A identificação dos elementos relevantes pode auxiliar no levantamento de diretrizes gerais a serem seguidas pelos legisladores, na busca pela construção deste sistema tributário.

Sendo o Direito um instrumento de organização e controle social, a relevância do estudo ora proposto se justifica na identificação e compreensão das razões morais e prudenciais que levam os contribuintes e a administração tributária ao cumprimento de suas obrigações legais. A aplicabilidade prática pode vir a contribuir para a estruturação de um sistema jurídico-tributário e financeiro ideal, visto que um sistema que arrecada melhor e utiliza seus recursos de forma justa tende a enfrentar menores dificuldades em atingir seus objetivos.

Visando contemplar a diversidade e complexidade existentes no meio social em que estamos inseridos, é importante realizar o intercâmbio das diversas áreas do conhecimento.

Embora o tema proposto seja de cunho eminentemente jurídico, os impactos sociais, políticos e econômicos dele decorrentes são inegáveis, justificando a adoção de uma perspectiva interdisciplinar na elaboração do estudo. Neste sentido, além de estudos dos ramos do direito tributário, financeiro e da filosofia do direito, inevitavelmente serão tratados temas das ciências sociais, econômicas, psicologia e finanças¹¹.

Por meio de uma vertente metodológica *jurídico-sociológica*¹², serão analisadas as diversas teorias acerca do comportamento humano e o papel do Direito no fornecimento de razões para a ação, especialmente no que concerne à influência da coerção nos atos e convicções individuais. Especificamente, o objeto de estudo se concentrará na esfera tributária e avaliará as razões pelas quais os indivíduos cumprem com suas obrigações fiscais.

O presente trabalho será subdividido em 4 grandes partes. O capítulo 1 dedica-se à exposição da função e justificação dos tributos sob uma perspectiva histórica e à análise do panorama geral da estruturação das sociedades modernas. Analisa-se o surgimento dos tributos, a evolução da sua destinação e a maneira como é enxergado pelos Estados na atualidade. Além disso, expõe os desafios enfrentados pelos governos na arrecadação tributária em um cenário de modernidade líquida, em que o capital tende a se deslocar para países com baixa ou reduzida tributação. Por fim, iniciam-se as discussões acerca do cumprimento da lei tributária. Por que as pessoas obedecem à lei e recolhem seus tributos?

O capítulo 2 será dedicado à análise do motivo pelo qual as pessoas obedecem ao Direito e às leis. Qual seria o papel exercido pelas sanções no fornecimento de razões prudenciais para a ação? Neste ponto, propõe-se uma análise tanto jusfilosófica quanto empírica, realizada com o auxílio da teoria desenvolvida por Frederick Schauer, que buscou resgatar o papel de protagonismo das sanções nas relações jurídicas e na

¹¹ A noção dessa complexidade social, desses novos poderes e fragilidades vem valorizar a necessidade de investigações que se pautem por novas metodologias, novos temas como foco de estudo e a delimitação de objetos de pesquisa que exigem problematizações e teorias explicativas de conteúdos cada vez mais complexos. DIAS, Maria Tereza Fonseca Dias; GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa. *(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2014, p. 20.

¹² “A segunda vertente, jurídico-sociológica, propõe-se a compreender o fenômeno jurídico no ambiente social mais amplo. Analisa o Direito como variável dependente da sociedade e trabalha com as noções de eficiência, eficácia e efetividade das relações direito/sociedade. Preocupa-se com a facticidade do Direito e com as relações contraditórias que o próprio Direito estabelece com os demais campos: sociocultural, político e antropológico.” DIAS, Maria Tereza Fonseca Dias; GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa., *op. cit.*, p. 22.

modulação do comportamento humano. Também serão analisadas as teorias acerca do chamado egoísmo universal, dominante durante muito tempo na psicologia, biologia e ciências sociais, segundo as quais todas as atitudes dos indivíduos seriam pautadas pela satisfação de interesses próprios. Os seres humanos seriam capazes de agir de maneira puramente altruística? Por meio de uma metodologia peculiar de análise, Schauer propõe o isolamento das normas jurídicas das demais ordens normativas para, assim, compreender a real motivação dos cidadãos aos obedecer ao Direito ou, simplesmente, agir com conformidade com as determinações legais.

O capítulo 3 se dedicará à análise da chamada teoria dos jogos e da dinâmica racional de tomada de decisões em situações de interação estratégica. Desenvolvida por volta dos anos 50, a teoria dos jogos é um ramo da matemática e da economia dedicado à análise lógica da tomada de decisões nas relações sociais, quando as possíveis atitudes de um indivíduo, chamado de jogador, afeta a esfera de estratégias e recompensas dos demais jogadores. Serão explorados os tipos de jogos e os impactos de cada um deles no processo de tomada de decisões. Além disso, o estudo terá o objetivo de examinar um dos principais problemas enfrentados pelas sociedades contemporâneas, quais sejam os problemas de cooperação social, bem como os jogos clássicos modulados para sua análise, como o dilema dos prisioneiros e os dilemas sociais, nos quais inserem-se os desafios relacionados à tributação.

Por fim, o capítulo 4 será dedicado à análise do sistema tributário, especialmente o brasileiro, e aos motivos pelos quais as pessoas recolhem seus tributos. Hodiernamente a evasão fiscal tornou-se um dos principais problemas a serem enfrentados pelos Estados. Assim, seria possível afirmar que as pessoas possuem fortes razões morais para o pagamento de seus tributos? É possível estimular o cumprimento voluntário das obrigações acessórias? Tendo em vista que é possível encarar a relação existente entre o fisco e o contribuinte como uma relação de interação estratégica, a questão também será analisada com o auxílio da teoria dos jogos, com o objetivo de evidenciar as recompensas e prejuízos advindos de cada estratégia levada a cabo pelos agentes envolvidos. Neste ponto, serão explorados estudos teóricos e empíricos da literatura especializada.

A proposta do presente trabalho consiste na análise do raciocínio prático levado a cabo pelos atores do cenário tributário e financeiro na escolha entre seguir ou não os

ditames da legislação tributária em vigor. Em outras palavras, propõe-se analisar os motivos que levam os cidadãos e administradores a (des)obedecer a legislação tributária e financeira e os impactos desta escolha no âmbito social e da (re)distribuição de rendas e riquezas. Ao final, será possível identificar as características fundamentais de um sistema tributário justo e eficiente. De início, deixa-se claro que o presente trabalho se propõe a realizar um diagnóstico dos sistemas tributários e do processo de tomada de decisão, especialmente no que diz respeito à realidade brasileira. Não se pretende propor soluções definitivas ao problema da evasão fiscal, mas dar diretrizes para as mudanças a serem realizadas, que dependerá, majoritariamente, das características específicas de cada comunidade.

1. OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO CONTEMPORÂNEA.

1.1. O surgimento da tributação e a evolução do seu papel.

O momento histórico do surgimento da tributação não é fato determinado e aceito unanimemente. Estudiosos apontam que seu surgimento possui raízes rudimentares na pré-história. Ferdinand Grapperhaus¹³ aponta duas situações que podem ser assim identificadas.

Na pré-história, quando surgiram os primeiros agrupamentos de pessoas, surgiram também as noções do que hoje conhecemos como interesses gerais e individuais. As pinturas rupestres, acredita-se, eram elaboradas no intuito de trazer sorte para as caçadas realizadas em grupo, ou mesmo para invocar entidades divinas. “A execução dessas imagens requeria sacrifícios individuais, como o trabalho das pessoas que faziam os desenhos, algumas vezes por semanas a fio, demandando alimentação e materiais que precisavam ser supridos pelos demais membros da tribo a elas¹⁴”. Estes fatos podem ser apontados como forma embrionária de tributação, uma vez que representam uma espécie de sacrifício particular em prol do bem coletivo.

Sob outro enfoque, Grapperhaus aponta outros acontecimentos que podem ser considerados como fatos embrionários que levaram ao surgimento dos tributos. Gradualmente as pessoas deixaram de ser nômades caçadores-colhedores, estabelecendo-se em pequenos agrupamentos. Frequentemente estes grupamentos eram atacados por outros grupos, que saqueavam e queimavam suas propriedades. O grupo dominante, aos poucos, percebeu que a destruição causada pelos ataques era contraproducente, uma vez que os atacados despendiam grande esforço e energia na reconstrução de suas estruturas e de suas vidas. Os responsáveis pelos ataques, então, passaram a exigir contribuições compulsórias e periódicas e, em troca, protegiam a vila mais frágil de ataques de terceiros. É criada assim uma relação entre soberanos e súditos. “Desde que e enquanto os súditos recebessem

¹³ GRAPPERHAUS, Ferdinand. *O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens*. Trad. André Mendes Moreira. Amsterdam: IBDF. No prelo. 2017.

¹⁴ GRAPPERHAUS, Ferdinand. *op. cit.*, No prelo.

dos seus soberanos uma sociedade protetora e protegida, em troca de bens e trabalho, isso constituiria verdadeira tributação.¹⁵”

Por sua vez, Charles Adams¹⁶ atribui o início da tributação ao início da própria civilização. A cidade de Lagash, na antiga civilização da Suméria, localizada no mesopotâmio, possui relatos acerca do primeiro sistema de tributação de que se tem notícia. Potes de argila com escrituras cuneiformes revelam que a população de Lagash instituiu a tributação com o propósito de custear uma guerra da qual participava. A tributação continuou mesmo após o fim da guerra e, segundo os registros históricos, recaía sobre todas as situações da vida, inclusive sobre sepultamentos¹⁷.

Desde então, as formas de tributação e principalmente os seus fundamentos evoluíram gradualmente.

No Antigo Egito, um complexo sistema tributário foi desenvolvido, e as exações incidiam sobre quase tudo: vendas, uso de escravos, estrangeiros, importações e exportações, atividades empresariais e, sobretudo, safras agrícolas. As principais fontes de renda da população – produção agrícola, comercial e não comercial, e artesanato – eram tributadas na ordem de 20%, funcionando como uma espécie de imposto de renda¹⁸.

Uma figura central no sistema arrecadatário egípcio eram os escribas. Tratavam-se dos encarregados de exigir e recolher os tributos para o Faraó, possuindo posição de destaque social. Os escribas utilizavam-se de um moderno aparato de arrecadação tributária, com institutos similares, guardadas as devidas proporções, aos que observamos hoje. A auditoria anual, por exemplo, obrigava os egípcios a apresentar seus livros e registros para verificação, podendo os escribas submeter as contas a um tribunal fiscal.¹⁹

Interessante destacar que a trajetória do império egípcio está estritamente ligada ao seu sistema tributário. Com efeito, a principal causa para o colapso do império, durante o

¹⁵ GRAPPERHAUS, Ferdinand. *op. cit.*, No prelo.

¹⁶ ADAMS, Charles. *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization*. 2. ed. New York: Madison Books, 2001, p. 02.

¹⁷ ADAMS, *op. cit.*, p. 02.

¹⁸ ADAMS, *op. cit.*, p. 07.

¹⁹ ADAMS, *op. cit.*, p. 06/07.

reinado do Faraó Aquenáton, relaciona-se à perda dos territórios fiscais da Síria e da Palestina, o que acabou por reduzir sua arrecadação tributária pela metade.²⁰

Na Grécia Antiga, especialmente em Atenas, as contribuições eram, em sua grande parte, voluntárias. Tais contribuições possuíam origem religiosa. Os cidadãos mais ricos deveriam oferecer contribuições em honra dos deuses locais, que eram aplicadas nos festivais ou nas liturgias. Outras contribuições também eram oferecidas quando necessárias para a defesa das cidades. Uma questão a ser notada e ressaltada, entretanto, diz respeito ao caráter voluntário das obrigações. Os pagamentos compulsórios raramente eram observados, uma vez que, à época, eram comparados à escravidão. Esse pensamento serviu de base, inclusive, para o desenvolvimento das ideias libertárias de Robert Nozick²¹.

Os romanos criaram uma sociedade refinada, relativamente evoluída em termos culturais, jurídicos e científicos. Apesar de seu refino, uma característica se sobressaía entre as demais: a dureza com a qual o império foi fundado e mantido, sendo notáveis a capacidade e o poder de seus exércitos. Logo após a fundação da cidade de Roma, em 753 a.C., a tributação incidia sobre as terras e demais ativos dos cidadãos romanos, e a arrecadação tributária se destinava, basicamente, ao financiamento dos exércitos.

Os povos conquistados pelos exércitos romanos eram duramente compelidos ao pagamento de impostos e, diante do sucesso das empreitadas militares e do volume de impostos de guerra arrecadados, mostrou-se desnecessária a cobrança de impostos dos cidadãos romanos, o que perdurou por mais de trezentos anos.

Com o fim do Império Romano e com a feudalização da Europa, observou-se uma redução drástica nos fluxos comerciais, resultando em um déficit econômico das atividades agrícolas, diminuição da especialização do trabalho e desmonetarização da economia. Com a fragmentação da autoridade pública, observou-se a gradual extinção dos sistemas tributários instituídos nas grandes sociedades antigas. Os príncipes e senhores feudais angariavam recursos por meio do “aluguel” de suas terras, que geralmente eram pagos *in natura*, e também por meio de taxas aduaneiras e de passagem. As necessidades pessoais

²⁰ ADAMS, *op. cit.*, p. 12.

²¹ MENÉNDEZ, Agustín José. *Justifying Taxes: Some Elements for a General Theory of Democratic Law*. Dordrecht (Holanda): Kluwer Academic Publishers, 2001, p. 89.

no período feudal eram reduzidas, motivo pelo qual a arrecadação tributária perdeu sua importância.²²

A partir do século XIII, observou-se a retomada do comércio e o remonetização da economia a níveis observados na época do Império Romano. Novas estruturas financeiras foram criadas, como os títulos de crédito, o que facilitava as transações comerciais. As práticas contábeis, principalmente o método das partidas dobradas, até hoje utilizadas, criaram uma base para uma economia monetarizada e documentada. Consequentemente, novas formas sofisticadas de tributação se mostraram possíveis.

A concentração dos poderes nas mãos dos reis e a formação dos Estados nacionais demandaram uma maior fonte de recursos para que fosse possível a promoção de expansões, bem como a manutenção da fidelidade dos súditos. Os reis, ao longo do tempo, testaram e usaram diferentes métodos para angariar novas receitas. Primeiramente, contribuições extraordinárias foram exigidas da população para financiar gastos excepcionais, sendo, entretanto, subsidiárias em relação às receitas primárias. Tais exigências, em algumas situações, dependiam do consentimento dos lordes feudais e membros da nobreza. Entretanto, a constante e crescente necessidade por recursos tornou constante a exigência de tais contribuições, o que deslocou a justificativa destes tributos das *necessidades extraordinárias* para a existência de um governo soberano e absoluto, capaz de exigí-las natural e ordinariamente.²³ A partir de então, foram diversificadas as formas de tributação, por meio da instituição de exações sobre a propriedade, sobre os bens em geral, sobre as movimentações comerciais como presunções de riqueza e outras espécies rudimentares de tributos sobre o consumo. Mesmo assim, os tributos exerciam papel secundário no orçamento do príncipe.

Foi somente a partir da Revolução Francesa, em 1789, que a tributação assumiu papel principal no financiamento das atividades estatais. A partir deste movimento, constata-se alguns fatores que levaram à modificação da natureza e sistemática dos tributos: a ascensão da classe burguesa, a transferência da atividade econômica para o setor privado, o fortalecimento dos ideais de liberdade, igualdade e fraternidade. Tendo em vista que os tributos seriam pagos em favor de um interesse público e coletivo, e não mais em

²² MENÉNDEZ, *op. cit.*, p. 90.

²³ MENÉNDEZ, *op. cit.*, p. 93.

função de alguma obrigação devida à realeza, sua instituição deveria se submeter a alguma espécie de deliberação legislativa democrática.

É ponto comum às revoluções e comunidades liberais a adoção do slogan segundo o qual não é possível a tributação sem que haja representação (*no taxation without representation*). A ideia por trás destes ideais era a de que os contribuintes deveriam concordar, mesmo que indiretamente, com os tributos que lhes forem exigidos. Pretendia-se que o princípio da isonomia se aplicasse a todas as áreas e todas as questões políticas a serem resolvidas em âmbito nacional²⁴.

Apesar destas diretrizes e princípios básicos traçados pelos revolucionários franceses, naquele momento, não havia consenso sobre como tributar: quem, o que e em quanto deveria ser taxado? Tais discussões se arrastam até os dias atuais.

De um lado, havia aqueles que defendiam a tradição Republicana, que enfatizavam o aspecto político da liberdade, ou seja, o direito de participar das diretrizes comuns da sociedade, e que consideravam que a efetiva realização da liberdade e da igualdade exigia um papel ativo da comunidade política na efetivação coletiva do princípio da solidariedade. Os tributos, assim, teriam uma função maior do que a simples arrecadação de receitas.

Do outro lado, situavam-se aqueles que defendiam a tradição liberal, segundo a qual a ausência de restrições ao livre mercado levaria à auto regulação da sociedade, na qual os princípios de liberdade, igualdade e fraternidade seriam plenamente realizados. A propriedade privada e o livre mercado seriam capazes de assegurar um ambiente no qual o agir no interesse próprio acabaria levando a um benefício geral.

No período pós-Revolução Francesa, apesar da identificação do movimento com os ideais Republicanos, a desorganização pós-revolucionária e a constante necessidade de receitas fizeram com que as teorias liberais prevalecessem e que os tributos fossem, a princípio, encarados meramente como forma de financiamento das atividades estatais. As

²⁴ MENÉNDEZ, *op. cit.*, p. 95.

preocupações eram voltadas muito mais ao total de receitas auferidas do que à distribuição adequada da carga tributária.

A tributação passa a ser entendida como a ponte entre o público e o privado, e grandes princípios passam a guiar a tributação, dentre os quais se destaca: (a) todo o sistema de finanças públicas deve se pautar no princípio da neutralidade, segundo o qual a lei tributária não pode afetar o *status quo* socioeconômico dos contribuintes; (b) a função principal e quase exclusiva da tributação é a de prover recursos financeiros ao Estado para oferecimento de um rol limitado de bens e serviços; (c) o dinheiro pago em tributos deve ser equivalente aos serviços públicos disponibilizados pelos entes públicos, em um ambiente de quase-mercado; (d) os recursos públicos devem ser obtidos basicamente por meio da transformação do dinheiro privado em público, mediante a tributação e; (e) a fazenda pública deve ser administrada levando em consideração os padrões aplicáveis às empresas privadas, inclusive no que diz respeito aos registros e práticas contábeis.

As leis tributárias e financeiras, neste contexto, seguem alguns paradigmas. Primeiramente, observa-se a separação entre questões relativas ao orçamento público – que passa a ser uma questão exclusivamente política – e as questões relativas à legislação tributária – que simplesmente versam sobre as maneiras pelas quais o ente público arrecada suas receitas. O princípio do *no taxation without representation* se transfigura no princípio formal da legalidade tributária, segundo o qual não é possível que haja a criação e exigência de tributos sem lei que os preveja. Isso porque seria impossível que todas as questões relacionadas aos tributos fossem objeto de deliberação democrática. Portanto, a instituição inicial de tributos passa a ser objeto de deliberação de um órgão legislativo democrático, e as questões de orçamento público passam a ser objeto de deliberação política.

O paradigma liberal perdurou durante muito tempo e, até hoje, representa forte corrente de pensamento político, especialmente nos Estados Unidos. Entretanto, as grandes crises vivenciadas ao longo do século XX gradualmente despertaram a necessidade de revisão das bases teóricas que guiavam o pensamento político dominante. Os tributos, assim, também passaram por uma mudança de paradigma. Antes vistos basicamente como forma de garantir a arrecadação de receitas necessárias ao Estado, passaram a ser gradualmente utilizados como forma de regulação do livre mercado, da economia, como

instrumento de efetivação de políticas públicas e de mitigação das desigualdades regionais e sociais. O processo pode ser chamado de *materialização da lei tributária*:

[a] materialização da lei tributária foi reduzida a três fenômenos básicos. Primeiro, tornou-se clara e abertamente permeada por valores sociais, políticos e econômicos. Os tributos não eram mais dispositivos abstratos e técnicos, mas deveriam ser avaliados de acordo com sua capacidade de obter determinados resultados almejados. Em segundo lugar, o número de funções atribuídas ao sistema tributário cresceu consideravelmente. À concepção liberal do sistema como fonte de receita para financiar bens públicos básicos, a materialização adicionou a redistribuição de renda e recentemente a gestão da economia, sendo o sistema tributário considerado um dos freios e contrapesos nas mãos do governo com estes propósitos. Em terceiro lugar, o tamanho da economia pública, medida relativamente à economia privada, cresceu exponencialmente.²⁵

Como se vê, o conceito de tributo, sua natureza e suas funções evoluíram ao longo do tempo, guardando íntima relação com as diretrizes políticas e sociais da comunidade na qual era utilizado.

Este breve apanhado histórico foi elaborado no intuito de evidenciar duas premissas básicas ao presente trabalho, que servirão de base às conclusões a serem desenvolvidas. A primeira delas é o fato de que a existência e a configuração dos tributos não decorrem de um fato natural, universal, mas sim de uma construção social contrafactual. Em outras palavras, a tributação serve aos propósitos da sociedade na qual se aplica, ligando-se intimamente às suas características e objetivos. Ora podem decorrer de contribuições voluntárias, ora de contribuições compulsórias, ora exigidas mediante o uso da ameaça bruta, ora mediante o ordenamento jurídico.

A segunda premissa, decorrente da primeira, é o fato de que inexistem sistemas tributários idealmente aplicáveis a todas as sociedades. As concepções políticas e morais que guiam determinada comunidade acabam por impregnar toda sua estruturação. Sendo a tributação a principal forma de financiamento estatal, o sistema arrecadatório e financeiro também deve seguir os princípios norteadores daquela sociedade.

²⁵ “The materialisation of positive tax law boiled down to three basic phenomena. First, it became clearly and openly permeated by social, political and economic values. Taxes were no longer abstract and technical devices, but they were to be assessed according to their capacity to bring about certain results. Second, the number of tasks assigned to the tax system grew considerably. To the liberist understanding of the system as a source of revenue to finance basic public goods, materialisation added redistribution of income and latter on the management of the economy, the tax system being considered as one of the basic pulls and levers in the hands of government to that effect. Third, the size of the public economy, measured in relative terms to the private one, grew exponentially.” Tradução livre. MENÉNDEZ, *op. cit.*, p. 102.

1.2. Os novos papéis assumidos pelo Estado e o encolhimento das bases tributárias.

Até o século XVIII, no chamado Estado Patrimonial, o patrimônio público era confundido com o privado e a fazenda pública com a fazenda do monarca. O Estado vivia fundamentalmente das rendas patrimoniais ou dominiais do príncipe, figurando o tributo como receita extrapatrimonial secundária²⁶.

Com a Revolução Francesa, em 1789, observa-se o desaparecimento das instituições feudais e a disseminação do patrimônio das classes dominantes.²⁷ Gradualmente a atividade econômica é transferida à iniciativa privada burguesa, passando o Estado a depender do recolhimento dos tributos. A partir de então, iniciam-se os debates acerca da legitimidade da tributação frente ao direito de propriedade e liberdade. O Direito Tributário passa a ser visto sob a mesma ótica do Direito Penal: enquanto este “agride” a liberdade do cidadão, aquele “agride” seu patrimônio.

Enquanto os contribuintes não se mostram satisfeitos com o pagamento de tributos, a experiência histórica nos mostra não ter sido encontrada maneira mais adequada para o financiamento das atividades estatais, sendo fundamento do próprio modelo de liberalismo econômico²⁸, predominante desde o século XIX. No âmbito econômico, reinava o capitalismo de caráter extremamente liberal, que adota como premissa básica a auto regulação do mercado.

Os ideais pregados na Revolução Francesa não foram respeitados. Os princípios liberais serviram aos interesses da burguesia, deixando desamparados os camponeses e os sans-culottes, artesãos, trabalhadores e pequenos proprietários que participaram da

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 18.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 7.

²⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Porque a “guerra fiscal”? Os desafios do Estado na modernidade líquida. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*. v. 102. Belo Horizonte: Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, 2011.p. 309.

²⁸ “A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia.” MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 42.

Revolução. Já na metade do século XX foi possível observar a formação de uma massa de pobres e miseráveis²⁹.

Os efeitos devastadores das guerras e crises econômicas ocorridas durante século XX, especialmente as guerras mundiais e a crise de 1929, levaram os Estados a repensarem o liberalismo econômico e o próprio sistema capitalista, o que resultou na adoção gradual de um arcabouço institucional e normativo apto a tutelar um conjunto de direitos mínimos titularizados por todos os indivíduos. Surge, assim, o chamado Estado Democrático de Direito de desiderato social, que rejeita o liberalismo econômico e político absoluto em razão da defesa e da promoção dos direitos sociais de seus cidadãos, que clamam por uma atuação estatal mais enérgica. “Passa-se a consagrar a necessidade de que o Estado atue positivamente, corrigindo as desigualdades sociais e proporcionando, assim, efetivamente, a igualdade a todos³⁰.” Esta concepção de Estado parte da premissa de que a liberdade só pode florescer quando se proporciona liberdade real entre os cidadãos.

Gradualmente, observamos uma mudança nos paradigmas políticos e sociais³¹. Por consequência, percebe-se a mudança do paradigma da tributação, que passa a figurar como instrumento de realização de políticas públicas. O modelo de quase mercado aos poucos dá lugar ao modelo de *sujeição ao estado tributário soberano*,³² e os tributos passam a ser encarados como instrumentos de regulação da economia e mitigação das desigualdades sociais, sujeitando-se ao princípio da capacidade contributiva.

A atuação mais presente do Estado, entretanto, depende quase que exclusivamente da apuração de receitas tributárias.

²⁹ COMPARATO, Fábio Konder. O indispensável direito econômico. In: MENDESTEPEDINO, Gustavo José; FACHIN, Luiz Edson (org.). *Doutrinas Essenciais: obrigações e contratos*. São Paulo, RT, 2011, p. 51.

³⁰ TAVARES, André Ramos, *Curso de Direito Constitucional*. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 74.

³¹ Sobre as alterações destes paradigmas, é possível tecer três observações. Primeiramente, grande parte das novas tarefas assumidas pelo Estado foi o resultado da institucionalização de campanhas desenvolvidas por alguns grupos, já existentes no âmbito da sociedade civil. Em segundo lugar, é possível dizer que grande parte das transformações foram baseadas em ideais há muito tempo defendidos e perseguidos. Entretanto, transformações desta natureza geralmente estão vinculadas a períodos excepcionais, crises, guerras e revoluções. Por fim, o processo de materialização estava relacionado em certa medida ao ethos da socialização. A dissolução dos laços sociais tradicionais trouxe à tona não apenas a questão acerca da legitimidade das leis e das políticas públicas, mas também o problema da solidariedade. Neste sentido, vide MENÉNDEZ, *op. cit.*, p. 103.

³² MENÉNDEZ, *op. cit.*, p. 104.

No período pós-guerras o mundo passou por uma grande fase de crescimento econômico e pleno emprego, o que acabou por afastar questionamentos acerca da legitimidade da tributação. Isso pode ser explicado por dois fatores principais. Primeiramente, nos anos que sucederam a Segunda Guerra, os países passaram por um ciclo virtuoso de crescimento que durou mais de 30 anos, o que proporcionou um aumento geral no padrão de vida dos cidadãos e o resgate da economia de mercado. Em segundo lugar, todo o esforço de guerra acabou por modificar a consciência popular no que diz respeito à necessidade de implementação de medidas socializantes. A mudança acabou por criar uma cultura que busca condenar os atos baseados exclusivamente em interesses próprios e egoístas.

O crescimento econômico acentuado, neste contexto, propiciou um cenário positivo para a arrecadação tributária. Entretanto, em algum momento, o ciclo virtuoso perdeu forças. Análises realizadas demonstram que, a partir dos anos 60, observa-se o início do crescimento da economia informal e da evasão tributária, reduzindo, conseqüentemente, as bases tributárias. É importante, desde já, ressaltar que estes fatores não foram suficientes para que houvesse a diminuição do volume de recursos arrecadados pelos cofres públicos, uma vez que a tributação se deslocou e se intensificou na economia oficial.

O deslocamento das bases tributárias para a economia formal representa apenas um meio pelo qual os governos retiram do contribuinte, ao menos em parte, a opção de sonegar. Observamos, cada vez com mais frequência, práticas que determinam a retenção de tributos pelas fontes pagadoras e o deslocamento da base tributária para os chamados tributos indiretos. Entretanto, tais medidas são paliativas e, a princípio, causam severas distorções no sistema tributário e na distribuição de seu encargo.

Para fins de combater o problema, primeiramente é preciso que se entenda a dinâmica da evasão e os possíveis motivos pelos quais os países enfrentam um período no qual a arrecadação tributária se mostra cada vez mais desafiadora. Agustín José Menéndez³³ elenca 3 possíveis razões para a chamada crise fiscal.

³³ MENÉNDEZ, *op. cit.*, p. 109-113.

A primeira delas é conhecida como *crise de reprodução*. De acordo com essa concepção, os Estados estão enfrentando uma situação em que as despesas públicas sistematicamente têm superado o volume de receitas, acarretando o aumento da dívida pública³⁴. A pressão que recai sobre os gastos públicos deriva da necessidade de conciliação de dois objetivos conflitantes: de um lado a manutenção de um cenário propício para o desenvolvimento das empreitadas capitalistas, que mantêm bons índices econômicos; e de outro a busca pela legitimação das políticas públicas por meio da promoção de projetos de desenvolvimento social e prestação de serviços públicos. A propósito desse tema, confira-se a doutrina de Flávio Couto Bernardes:³⁵

[é] notória a dificuldade prática em compatibilizar o dueto desenvolvimento econômico e a preservação da empresa com a redução das desigualdades regionais e sociais, vez que estes interesses econômicos, na maioria das vezes, caminham frente a uma maior desigualdade social.

A segunda razão decorreria do fato de que grande parte das pessoas estariam naturalmente inclinadas a praticar a evasão fiscal, agindo de maneira egoísta. Com o desenvolvimento das sociedades, das relações existentes no seu bojo e com o avanço tecnológico, novos meios e oportunidades de evasão foram criados. Além disso, o descumprimento da lei na esfera tributária é intensificado pelas limitações enfrentadas pela fiscalização e pela baixa probabilidade de efetiva punição nos casos de evasão.

Por não participar ativamente da atividade econômica, o Estado depende cada vez mais da arrecadação tributária.³⁶ Todavia, sua obtenção se mostra cada vez mais desafiadora em razão da conjuntura econômica globalizada.

Na modernidade líquida,³⁷ a globalização e o avanço tecnológico enfraquecem as barreiras dos Estados nacionais. O capital flui, buscando territórios férteis, com tributação diminuta e direitos trabalhistas reduzidos ou inexistentes. O capital financeiro especulativo passa a figurar como um dos elementos centrais nas transações cotidianas, principalmente

³⁴ No Brasil, o fenômeno é conhecido como dominância fiscal.

³⁵ BERNARDES, Flávio Couto; CARVALHO, Antônio Roberto Winter de. *Da Função Extrafiscal das Multas Tributárias e o Desenvolvimento Econômico*. Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI. Fortaleza: 2010, p. 4190. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3085.pdf>>. Acesso em: 04 out. 2015.

³⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Porque a “guerra fiscal”?..., *op. cit.* p. 313.

³⁷ Toma-se a expressão utilizada pelo sociólogo polonês Zigmunt Bauman para expressar a fluidez das relações e na modernidade. Vide BAUMAN, Zigmunt. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

levando-se em consideração o fato de que o rendimento do capital é bem maior que crescimento da renda e da produção.

Neste sentido, a extrema volatilidade do capital faz com que os Estados nacionais percam a capacidade de regulação de seus mercados, de modo que se veem compelidos a flexibilizar suas normas tributárias, ambientais, trabalhistas e regulatórias, na tentativa de atrair capitais internacionais.³⁸ O Estado Providência³⁹ se vê obrigado a ceder espaço a políticas econômicas ortodoxas e austeras, gerando um cenário cada vez mais propício à evasão fiscal, à injustiça tributária e à perpetuação das desigualdades sociais e pobreza extrema. Qualquer tentativa de oneração das atividades produtivas e especulativas tende a ser mal vista pelos investidores que, sem demais esforços, poderão transferir seus investimentos para outros países. Além disso, a aplicação de uma carga tributária excessiva nas atividades econômicas pode inviabilizar a preservação das empresas nacionais.

O Estado, assim, se vê pressionado de um lado pela necessidade cada vez maior de investimentos e gastos no campo social e, de outro, pela impossibilidade de tributação das grandes rendas e patrimônios, graças ao risco constante da fuga de capitais e consequente encolhimento da economia e da arrecadação tributária.

A terceira razão, elencada por Menéndez, afirma que a crise fiscal deve ser encarada como uma crise de legitimidade. Esta crise, desenhada nos modelos Habermaseanos⁴⁰, decorre do fato de que os contribuintes, gradativamente, têm maiores dificuldades em encontrar bases racionais para o reconhecimento de suas obrigações tributárias. Este seria o resultado do descompasso entre a estruturação do sistema tributário em termos constitucionais (que deve garantir as políticas públicas e sociais de mitigação das desigualdades) e a realidade de sua implementação, traduzida em um conjunto incoerente de normas positivadas.

A dissonância e a independência entre as normas do direito tributário (arrecadação) e do direito financeiro (gastos) acabam por tornar cada vez mais opaco todo o sistema,

³⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço*. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2015, p. 131.

³⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Estado Democrático de Direito Pós-Providência Brasileiro em Busca da Eficiência Pública e de uma Administração Pública mais Democrática*. Disponível em <<http://www.pos.direito.ufmg.br/rbepdocs/098119158.pdf>>. Acesso em 18 nov. 2015.

⁴⁰ HABERMAS, Jürgen. *Legitimation Crisis*. Cambridge: Polity Press, 1988.

resultando em uma lacuna crescente entre os princípios constitucionais-tributários positivados e a realidade de sua implementação. Os interesses políticos envolvidos terminam por criar sistemas tributários com alíquotas elevadas, repleto de isenções e incentivos concedidos arbitrariamente. Esta tendência está intimamente ligada às práticas de evasão tributária, formando um ciclo vicioso. A opacidade do sistema e os diversos novos instrumentos que facilitam a evasão fiscal levam à desconfiança no sistema tributário. Esta desconfiança, por sua vez, leva ao não recolhimento dos tributos.

Como exposto, existem diversos motivos para explicar a crise fiscal. Porém, ao que parece, todos eles estão intimamente relacionados e, conforme se verá adiante, devem ser tratados de maneira global, com o propósito de garantir a construção de um sistema tributário que seja ao mesmo tempo justo e eficiente.

Apesar disso, quais são os requisitos deste sistema? Quais são as bases tributárias justas e quais são as políticas a serem adotadas para que se alcance estes objetivos? É o que se passa a analisar.

1.3. Em busca de um sistema tributário justo e eficiente: as formas de arrecadação e de gastos públicos frente à política de resultados.

A experiência histórica já demonstrou o fracasso dos sistemas econômicos não capitalistas e, apesar de todos os seus defeitos, em especial quando levado a cabo por uma ideologia de livre mercado, o capitalismo “ainda é o melhor sistema econômico já inventado pela humanidade⁴¹.” O regime capitalista, ao permitir a acumulação de bens e capitais, estimulando a criatividade e concorrência, fomenta o avanço tecnológico que facilita e torna possível a vida cotidiana que hoje levamos. Contudo, se o regime capitalista é ótimo para a produção, é péssimo para a redistribuição.⁴² Em um cenário econômico mundial no qual a taxa de crescimento da economia é de 1,5 a 2% ao ano e a taxa de retorno do capital é de aproximadamente 5% ao ano,⁴³ a acumulação de capitais na mão de poucos e o crescimento das desigualdades sociais aparentam ser inevitáveis. A estrutura

⁴¹ CHANG, Ha-Joon. *23 coisas que não nos contaram sobre o capitalismo*. São Paulo: Cultrix, 2013, p. 16.

⁴² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Fernanda Alen Gonçalves da. Thomas Piketty: Desigualdad y Tributación. *Revista de Políticas Públicas*. v. 7 n. 2. Santiago: Universidad de Santiago de Chile, 2015, p. 85-86.

⁴³ PIKETTY, *op. cit.* p. 420.

econômica e política global atual são responsáveis por acentuar as desigualdades sociais e por perpetuar a situação de pobreza extrema de boa parte da população.⁴⁴

Em virtude dos novos papéis assumidos, em especial os de promoção de igualdade e bem-estar social, os Estados se veem obrigados a agir, tendo como principal – se não único – instrumento a seu alcance a tributação. Neste cenário de desigualdades sociais, de diversidade cultural, de múltiplas ideologias políticas, de neoliberalismo e de modernidade líquida, um dos grandes desafios a serem enfrentados é a escolha de uma base tributária que ao mesmo tempo seja justa e traga os menores impactos econômicos indesejáveis. Muito se tem discutido sobre o que tributar: se a renda, o consumo, o patrimônio, o trabalho e/ou as transações financeiras.

O imposto sobre a renda geralmente é tido como o mais apto para captar a capacidade contributiva do cidadão,⁴⁵ porém, os Estados, num cenário de disputa por investimentos e competição tributária agressiva, se veem obrigados a deslocar suas bases tributárias para o trabalho e o consumo.⁴⁶ As empresas, especialmente as transnacionais, tendem a criar mecanismos para o deslocamento e organização de sua base tributária, contribuindo para a redução significativa do valor recolhido aos cofres públicos.⁴⁷ Diante da crescente mobilidade do capital, os governos são constantemente pressionados para que reduzam sua carga tributária. Os efeitos são traduzidos em números: entre 1995 e 2007, a alíquota nominal média do imposto de renda na União Europeia foi reduzida de 35% para 25%.⁴⁸ A tributação moderna, visando garantir a arrecadação, tem se concentrado cada vez mais no consumo.

A tributação sobre o consumo, além de estar menos sujeita ao deslocamento e à erosão de sua base tributária, pode ser mais eficiente no que diz respeito à administração

⁴⁴ POGGE, *op. cit.* p. 418.

⁴⁵ MURPHY, *op. cit.* p. 255.

⁴⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, vol. 16, n. 108. Brasília, 2014, p. 52.

⁴⁷ ALARIE, Benjamin. The Challenge of Tax Avoidance for Social Justice in Taxation. In: GAISBAUER, Helmut P., SCHWEIGER, Gottfried, SEDMAK, Clemens. *Philosophical Explorations of Justice and Taxation. National and Global Issues*. 1ª ed. Switzerland: Springer, 2015, p. 84.

⁴⁸ PALAN, Ronen; MURPHY, Richard; CHAVAGNEUX, Christian. *Tax havens: how globalization really works*. Ithaca: Cornell University Press, 2010, p. 154.

tributária,⁴⁹ bem como pode servir como instrumento de proteção da produção nacional.⁵⁰ Todavia, os impostos sobre o consumo tendem⁵¹ a ser regressivos⁵².

Os impostos sobre o patrimônio, sobretudo os incidentes sobre grandes fortunas, apesar de se apresentarem como instrumentos aptos a captar a capacidade contributiva dos cidadãos, afugentam o capital e os investidores, motivo pelo qual geralmente são pouco utilizados.⁵³

Avi-Yonah ressalta, entretanto, que apesar de o tema acerca da escolha da base tributária ser vastamente debatido, grande parte das discussões ignora os motivos pelos quais os tributos existem⁵⁴. Segundo o autor, a primeira função dos tributos é a de levantamento de receitas necessárias ao desenvolvimento das atividades governamentais básicas. A segunda função é a redistributiva, ou seja, o sistema tributário pode ser utilizado como meio de redução das desigualdades sociais. A terceira função é a de regulamentar as atividades do setor privado, influenciando diretamente no rumo do desenvolvimento econômico nacional. Diante disso, a base tributária ideal geralmente será uma base variada, apta a captar os signos presuntivos de riqueza dos contribuintes.

Tais considerações sugerem que a justiça tributária e a distributiva não residem unicamente na escolha de uma base aprioristicamente justa. A escolha deve considerar os resultados finais alcançados pelo sistema tributário e financeiro.

⁴⁹ BANKMAN, Joseph; WEISBACH, David. The Superiority of an Ideal Consumption Tax over an Ideal Income Tax. *Stanford Law Review*, vol. 58. Stanford, 2006, p. 1422-1428.

⁵⁰ LANDES, Xavier. Why Taxing Consumption? In: GAISBAUER, Helmut P., SCHWEIGER, Gottfried, SEDMAK, Clemens. *Philosophical Explorations of Justice and Taxation. National and Global Issues*. 1ª ed. Switzerland: Springer, 2015, p. 84.

⁵¹ A afirmação acerca da regressividade da tributação sobre o consumo não deve ser realizada de forma absoluta, uma vez que sua observância depende da realidade econômica e social de determinada comunidade. Neste sentido, vide relatório: OECD/Korea Institute of Public Finance. *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies, n. 22, p. 25-40, OECD Publishing, 2014. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264224520-en>>. Acesso em 07 set 2015.

⁵² DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal... *op. cit.* p. 53.

⁵³ Neste sentido, vide estudo encomendado à Consultoria do Senado Federal pela Senadora Gleisi Hoffmann. De acordo com a análise realizada, além do estímulo à saída de capitais do país, o imposto possui um alto custo de administração, um baixo potencial arrecadatório, pode acarretar o desestímulo à poupança e pode entrar em conflito com outros tributos incidentes sobre a propriedade. SENADO FEDERAL. *Estudo nº 463 de 2015*. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/igf-estudo-consultoria-legislativa.pdf>>. Acesso em 11 nov. 2015.

⁵⁴ AVI-YONAH, Reuven. The Three Goals of Taxation. *Tax Law Review*, v. 59, n. 4, 2007. Disponível em <<https://ssrn.com/abstract=1076759>>. Acesso em 11 nov. 2015.

Em um cenário de modernidade líquida e de competição internacional por investimentos, um sistema tributário regressivo que consiga ser eficiente e eficaz na arrecadação e regulação da economia pode ser justo, desde que consiga redistribuir direta ou indiretamente os recursos captados por meio do direito financeiro. Murphy e Nagel ressaltam a importância dos resultados finais alcançados pelo sistema tributário e financeiro:

[s]e a distribuição produzida pelo mercado não é justa por pressuposto, o governo deve empregar os meios tributários e as políticas de gastos que mais atendem aos critérios corretos de justiça; não há sentido em fazer questão de que a política tributária seja justa em si e ao mesmo tempo ignorar a justiça dos gastos governamentais.

(...)

Na nossa opinião, no que diz respeito à justiça econômica, a escolha da base tributária só tem um valor instrumental. Como dissemos, o esquema tributário justo é aquele que se insere num conjunto de instituições econômicas que, em sua totalidade, produzem resultados sociais eficientes e justos. Uma vez que a justiça na tributação não depende da justa distribuição das cargas tributárias medidas em relação a uma base pré-tributária, as características pré-tributárias – que determinam a quantidade de impostos pagos – dos contribuintes não podem ser importantes em si mesmas.⁵⁵

Diante das considerações apresentadas é possível afirmar que, para planejar e estruturar seu sistema tributário, o Estado deve ponderar toda a conjuntura econômica e os fatores determinantes para o seu crescimento, para o sustento das atividades estatais básicas e para o fomento das políticas de redistribuição de renda. Tendo em vista que a instituição de determinados tributos otimamente pode ser um fator determinante para a chamada fuga de capitais, a Administração deve estar apta a conciliar a escolha das bases tributárias e alíquotas aplicáveis, permitindo o crescimento econômico e, conseqüentemente, a arrecadação tributária. Assim, poder-se-á lançar mão de políticas de gastos públicos ou de redistribuição direta de renda objetivando promoção da igualdade social.

Entretanto, ao observar a realidade vivenciada em regimes tributários como o brasileiro, nota-se a grande dificuldade dos entes estatais em arrecadar os tributos, bem como gastar o produto da arrecadação de forma eficiente. Em ambas as situações, quando os recursos deixam de ingressar nos cofres públicos, ou quando são desperdiçados, ocorrem impactos diretos sobre a redistribuição da renda entre a população.

⁵⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *op. cit.* p. 43, 129.

Portanto, o sistema tributário deve se organizar com vistas a garantir a promoção dos objetivos almejados por determinada comunidade política. A tributação deve não somente ser utilizada como instrumento para a correção das distorções causadas por uma economia capitalista de mercado, como também deve se atentar aos efeitos negativos causados na economia. A fluidez do capital e o volume crescente de evasão fiscal devem ser levados em consideração na estruturação deste sistema, e a via dos gastos deve servir de instrumento para a correção das distorções e da regressividade eventualmente causadas.

Contudo, qualquer que seja o desenho conferido ao sistema tributário, este deve ser dotado de instrumentos que evitem a evasão fiscal. A desobediência à legislação tributária resulta em um grande prejuízo aos cofres públicos que, por sua vez, é compensado por meio do aumento de alíquotas aplicáveis a bases não móveis, afetando aqueles que, geralmente, não possuem a devida capacidade contributiva. Esse deslocamento não planejado da base tributária usualmente não é compensado pelos gastos públicos, tornando o sistema regressivo e injusto.

1.4. Impactos da evasão fiscal e do desperdício de recursos públicos para a justiça distributiva e o combate à pobreza.

De acordo com a *Tax Justice Network*,⁵⁶ anualmente 3,1 trilhões de dólares deixam de ingressar nos cofres públicos dos mais diversos países em virtude de práticas de evasão fiscal. Este montante representa 5,1% da soma do PIB de todos os países contemplados no estudo. Em números absolutos, os Estados Unidos seriam o país com a maior perda de impostos, cerca de 100 bilhões de dólares anualmente,⁵⁷ seguidos por Brasil, Itália, Rússia e Alemanha.

O Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional estima que a sonegação fiscal no Brasil corresponda a 28,4% da arrecadação anual total, o que equivale a

⁵⁶ TAX JUSTICE NETWORK, *op. cit.* p. 2.

⁵⁷ BROW. Karen B. *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*. Ius Gentium: Comparative Perspectives on Law and Justice, vol 12. Washington: Springer, 2012, p. 336.

aproximadamente 10,0% do PIB nacional⁵⁸. Considerando o PIB brasileiro de 2014, de R\$ 5,52 trilhões⁵⁹, a sonegação representaria o valor de R\$ 552 bilhões.

Por natureza, é um desafio se mensurar o volume e o impacto da sonegação fiscal no mundo, principalmente por decorrer de práticas geralmente ilícitas, utilizadas como meio de ocultação de riquezas. Entretanto, o volume real da sonegação tem sido objeto de estudos cada vez mais aprofundados.

Gabriel Zucman figura hoje como um dos principais estudiosos do assunto, especialmente no que diz respeito aos paraísos fiscais e às práticas de evasão por eles acobertadas. De acordo com suas estimativas, a riqueza global total é de aproximadamente 95,5 trilhões de dólares. Deste montante, estima-se que 7,6 trilhões de dólares, ou seja, 8%, sejam mantidos em paraísos fiscais. Do total, cerca de um terço, 2,3 trilhões de dólares, são mantidos na Suíça⁶⁰.

A metodologia utilizada pelo autor em suas estimativas parte de um pressuposto básico, qual seja: o dinheiro não dorme nos paraísos fiscais. Os depositários que utilizam as instituições financeiras situadas nestes locais podem, por meio delas, realizar investimentos em outros grandes centros financeiros, adquirindo ações, títulos e quotas de fundos de investimentos. Os rendimentos nestes locais geralmente são mais expressivos.

Ocorre que essas práticas causam anomalias na posição dos investimentos publicados nas demonstrações financeiras dos diversos países. O que se observa são inconsistências entre o montante de ativos e passivos devidos uns aos outros.

O autor dá o seguinte exemplo⁶¹: um sujeito britânico detentor de uma conta na Suíça, adquire uma ação nos Estados Unidos, da Google, por exemplo. Como estariam dispostas as posições dos investimentos em cada um dos países? Nos Estados Unidos haveria o

⁵⁸ SINDICATO DOS PROCURADOS DA FAZENDA NACIONAL, *Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação*. Disponível em <<http://www.quantocostaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonogacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao.pdf>>. Acesso em: 27 set 2015.

⁵⁹ IBGE. Em 2014, *PIB varia 0,1% e totaliza R\$ 5,52 trilhões*. Disponível em: <<http://saladeimprensa.ibge.gov.br/noticias.html?view=noticia&id=1&idnoticia=2857&busca=1&t=2014-pib-varia-0-1-totaliza-r-5-52-trilhoes>>. Acesso em 19 nov. 2015.

⁶⁰ ZUCMAN, Gabriel. *The Hidden Wealth of Nations: the scourge of tax heavens*. Chicago: Univesity of Chicago Press, 2015, p. 35.

⁶¹ ZUCMAN, Gabriel. *op. cit.* p. 37.

registro de um passivo. Na Suíça não haverá nenhum relato, uma vez que os bens são de pessoa física de nacionalidade britânica. O registro, neste caso, deveria ser realizado no Reino Unido. Entretanto, o governo britânico não possui conhecimento de qualquer depósito, principalmente em virtude das leis de sigilo fiscal e financeiro. Logo, estas inconsistências nas demonstrações financeiras constituem ponto de partida para as estimativas de Zucman.

O autor ressalta, ainda, que suas pesquisas e estimativas são conservadoras e representam valores de uma estatística mínima, uma vez que excluem alguns tipos de riqueza como, por exemplo, os valores detidos em espécie. A título ilustrativo, em 2013, estima-se que o valor total das notas de cem dólares em circulação atingiria a quantia de 863 bilhões de dólares. Já as de quinhentos euros, estariam estimadas em 290 bilhões de dólares. Os estudos de Zucman também não consideram apólices de seguro, obras de arte e pedras preciosas, propriedades imobiliárias, embarcações e aeronaves, dentre outros.

Na tentativa de avaliar o montante de tributos que deixa de ingressar nos cofres públicos, o autor parte do montante total de riquezas financeiras mantidas em paraísos fiscais, equivalente a 7,6 trilhões de dólares, como já mencionado. A partir de então o pesquisador constata que apenas 20% destes depósitos, ou seja, 1,5 trilhão, são devidamente declarados.⁶²

Sobre os 6,1 trilhões de dólares não declarados, o autor estima uma perda na arrecadação tributária no importe de 190 bilhões de dólares, sendo 125 bilhões a título de impostos sobre a renda, 55 bilhões de impostos sobre heranças e doações e outros 10 bilhões em impostos sobre a riqueza.

Sobre o tema, vale também destacar os estudos realizados por Palan, Murphy e Chavagneux. Os autores são mais audaciosos e buscaram estimar o volume de riqueza total mantida em paraísos fiscais, incluindo recursos em espécie, propriedades imobiliárias,

⁶² Desde 2005, os europeus que auferem rendimentos na Suíça podem escolher entre declarar seus ativos aos fiscos nacionais, ou permanecer no anonimato, sofrendo, entretanto, uma tributação no valor de 35% de seus rendimentos. Por meio da análise do volume de impostos recolhidos em virtude da manutenção do sigilo, frente aos bens declarados, o autor chegou à estimativa confiável do montante de depósitos declarados e dos não declarados.

dentre outros. De acordo com suas estimativas, algo entre 11 trilhões de dólares e 12 trilhões de dólares são mantidos em paraísos fiscais.

Aplicando-se uma taxa de retorno de 7,5% ao ano, a título de remuneração do capital, os autores contabilizam uma perda na arrecadação tributária destes rendimentos de aproximadamente 255 bilhões de dólares. Tais valores não compreendem os tributos das pessoas jurídicas evadidos por meio de técnicas fraudulentas de preços de transferência, por exemplo⁶³.

Os problemas relacionados à eficiência e eficácia dos sistemas tributários não se limitam às deficiências arrecadatórias dos Estados, mas também contemplam as ineficiências das administrações públicas em empregar os valores arrecadados. Considerando-se os problemas relacionados ao não cumprimento das diretrizes orçamentárias pelo poder público, a eficiência arrecadatória perde o sentido quando os recursos levantados são mal gastos, desperdiçados ou desviados.

No Brasil, frequentemente, são noticiados casos de licitações mal formuladas ou fraudulentas, perecimento de bens não duráveis adquiridos para a prestação de serviços públicos, alteração de critérios das demonstrações financeiras dos entes estatais visando o cumprimento dos limites constitucionais mínimos de gastos com educação e saúde, entre outras complicações do ponto de vista financeiro.

De acordo com estudos realizados pelo Departamento de Competitividade e Tecnologia (Decomtec) da Federação das Indústrias de São Paulo – FIESP⁶⁴, o custo da corrupção no Brasil varia entre 1,38% e 2,3% do PIB do país. Considerando o PIB de 2014, este valor pode chegar a 127 bilhões de reais. Outro exemplo diz respeito ao uso dos royalties do petróleo. Alguns pequenos municípios do estado do Rio de Janeiro, apesar de terem recebido montantes elevados de recursos, continuam com níveis de IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) abaixo da média brasileira⁶⁵.

⁶³ PALAN, Ronen; MURPHY, Richard; CHAVAGNEUX, Christian. *op. cit.* p. 61-65.

⁶⁴ FIESP. *Custo da corrupção no Brasil chega a R\$ 69 bi por ano*. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/noticias/custo-da-corrupcao-no-brasil-chega-a-r-69-bi-por-ano/>>. Acesso em: 11 nov. 2015.

⁶⁵ GERALDO; Rogério. *Royalties do Petróleo são mal utilizados*. Disponível em: <<http://www.usp.br/aun/exibir.php?id=5823>>. Acesso em: 11 nov.2015.

Todas as estimativas aqui trazidas têm o objetivo de demonstrar o real impacto da evasão fiscal e a importância de buscar-se meios para evitá-la. Muito poderia ser feito com apenas parcela dos recursos sonegados.

De acordo com relatório Organização das Nações Unidas para a Alimentação e a Agricultura, intitulado *Atingindo a Fome Zero: O papel crítico dos investimentos em proteção social e agricultura*,⁶⁶ para se acabar com a pobreza extrema e com a fome no mundo de forma sustentável seriam necessários investimentos anuais na ordem de US\$ 267 bilhões, durante um período de 15 anos. Os valores envolvidos aparentam ser vultuosos, a ponto de tornar impossível o angariamento dos fundos necessários entre as nações.

Os dados ora expostos indicam que o volume de recursos que deixam de entrar nos cofres públicos ou que são arrecadados, mas são mal utilizados, seriam suficientes para acabar com grande parte dos problemas relacionados à fome, à pobreza e à desigualdade social severa.

Apesar de serem de difícil constatação empírica, as informações apresentadas retratam o dilema que vivem os Estados nacionais. Em um cenário de modernidade líquida e corrida ao fundo do poço⁶⁷, mesmo que estes Estados consigam planejar e instituir regimes tributários que não afastem os investimentos estrangeiros e/ou causem a fuga de capitais e ainda estabeleçam mecanismos para redistribuição direta ou indireta da renda, caso não exista obediência às diretrizes do sistema tributário, pelos contribuintes e pelos gestores públicos, o sistema tributário e, conseqüentemente, a justiça distributiva por ele almejada, serão comprometidos.

Os Estados dificilmente atingirão as metas traçadas pelos ideais de justiça distributiva, em qualquer de suas concepções, sem a obediência à lei tributária por parte dos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária e sem a obediência às leis orçamentárias e financeiras por parte dos administradores públicos.

⁶⁶ FAO; IFAD; WFP. *Achieving Zero Hunger: the critical role of investments in social protection and agriculture*. Rome: FAO, 2015. Disponível em: <<http://www.fao.org/3/a-i4777e.pdf>>. Acesso em: 11 nov. 2015.

⁶⁷ Expressão utilizada por BATISTA JÚNIOR que representa a guerra fiscal entre os Estados que, na busca cada vez maior por capitais e investimentos reduzem seus impostos e proteção aos trabalhadores, o que poderá levar ao colapso total do sistema capitalista globalizado. Neste sentido, vide BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Outro Leviatã... op. cit.*

Neste sentido, um dos grandes desafios enfrentados pelos Estados modernos diz respeito à identificação dos motivos pelos quais as pessoas obedecem às leis, bem como o combate à sua desobediência. Segundo com Levi, Tyler e Sacks:

[s]em obediência [à lei], não há Estado de Direito, não importa quão bem as instituições e regulamentos sejam desenhados. Governos incapazes de motivar seus cidadãos a pagar impostos, lutar em favor do estado, e geralmente evitar de quebrar a lei, são incapazes de sobreviver no longo prazo⁶⁸.

Na busca por meios para que os cidadãos obedeçam às leis por ele emanadas, em especial, as tributárias, avaliar os motivos pelos quais o fazem é de suma importância.

1.5. Por que as pessoas obedecem à Lei?

O Direito possui a capacidade de guiar nossos comportamentos, sendo “a mais aperfeiçoada técnica de controle social, na área do pragmático, se considerarmos a Moda, a Religião, e a Moral, que também são sistemas normativos, indutores e inibidores de comportamentos humanos⁶⁹.” Frederick Schauer, introduzindo sua recente obra *The Force of Law*, observa:

[o] Direito nos leva a fazer coisas que não queremos fazer. Ele também tem outras funções, mas talvez o aspecto mais visível da lei é a sua frequente insistência para que ajamos de acordo com seus desejos, não obstante nossos próprios interesses pessoais ou melhor julgamento. A lei exige que paguemos impostos, mesmo quando temos melhores usos para o nosso dinheiro e pensamos ser insensato o pagamento impostos.⁷⁰

Sendo o Direito um instrumento de organização e controle social, é de grande importância que os Estados e seus administradores entendam o seu funcionamento e o motivo pelo qual a população o segue. Afinal, o que leva alguém a obedecer aos ditames do direito? Há razões extrajurídicas, não sancionatórias, que levam as pessoas a seguir as leis? Somos obrigados a seguir as leis com as quais não concordamos, ou mesmo aquelas

⁶⁸ LEVI, Margaret; TYLER, Tom; SACKS, *op. cit.*, p. 1.

⁶⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 8.

⁷⁰ “Law makes us do things we do not want to do. It has other functions as well, but perhaps the most visible aspect of law is its frequent insistence that we act in accordance with its wishes, our own personal interests or best judgment notwithstanding. The law demands that we pay taxes even when we have better uses for our money and think the taxes unwise.” Tradução livre. SCHAUER, Frederick. *The Force of Law*. Cambridge: Harvard University Press, 2015, p. 1.

evidentemente injustas? As respostas a tais questões representam pontos principais a serem enfrentados e fornecerão elementos para as respostas buscadas.

A resposta mais primitiva e intuitiva está vinculada à capacidade do direito de guiar nossas ações e garantir o cumprimento da lei por meio de um sistema sancionador. Neste sentido, a primeira resposta se vincula à coerção.

Quase todas as pessoas, pelo menos uma vez, enfrentaram alguma sanção do sistema jurídico. Uma multa de trânsito, alguma penalidade por atraso no pagamento de contas. Essas sanções, ou a possibilidade de sua imposição, são uma característica comum da lei. Mas é essencial para a própria definição de Direito?

Os filósofos jurídicos, nos últimos séculos, analisaram o papel das sanções na ciência do direito.

Jeremy Bentham distinguiu os comandos da Lei de outros sistemas normativos pela habilidade de sustentar seus comandos por meio de sanções – multas, penas privativas de liberdade ou mesmo pena de morte. Apesar de ter reconhecido que as pessoas pudessem obedecer às leis por motivos puramente sociais, benevolentes ou por simpatia, Bentham acreditava que a maior parte das pessoas geralmente preferiria maximizar seu próprio bem-estar ao da comunidade. Por tais motivos, a força do Direito, traduzida na ameaça de sanções, seria elemento fundamental para a vida em sociedade e, conseqüentemente, principal elemento do sistema jurídico.⁷¹

John Austin, influenciado por Bentham, incorporou a ameaça de uso da força em sua definição de lei e obrigação jurídica. Para Austin, a lei seria o comando de um soberano resguardado pela ameaça de sanção no caso de desobediência.⁷²

Na tradição americana, Oliver Wendell Holmes entendia que, caso toda a população agisse de maneira correta, o Direito não seria necessário. Neste sentido, toda análise jurídica deveria ser elaborada sob a perspectiva do “homem mau”, que pesaria os benefícios e prejuízos de se seguir a lei em detrimento de seus desejos e ambições pessoais.

⁷¹ SCHAUER, Frederick. *op. cit.* p.13-14.

⁷² SCHAUER, Frederick. *op. cit.* p.16.

Sob tal perspectiva, a lei seria nada mais do que a predição de consequências jurídicas a serem aplicadas nos casos em que houver determinadas infrações. Logo, as sanções nada mais seriam do que preços a serem pagos por aqueles que desejassem infringir as leis.⁷³

Alguns dos autores que discutiram o papel das sanções, a exemplo de Kelsen, defendem ser a sanção um pressuposto de existência da norma jurídica propriamente dita. Estar sujeito a um dever jurídico equivale a estar sob um comando legal sustentado pela ameaça de sanção no caso de seu descumprimento⁷⁴.

Max Weber, em uma abordagem sociológica afirmou que a lei simplesmente não existe onde não há instituições para a imposição coercitiva das normas⁷⁵. Ronald Dworkin, retomando as discussões de sua obra *Justice for Hedgehogs*⁷⁶, afirmou que é possível identificar o direito de determinada comunidade a partir da pergunta sobre quais regras os cidadãos ou oficiais têm o direito de exigir que sejam aplicados coercitivamente, independentemente de qualquer deliberação política posterior⁷⁷.

Por mais que se entenda não ser a sanção pressuposto de existência do Direito, há que se reconhecer o papel exercido por ela na coordenação da vida em sociedade e no fornecimento de razões prudenciais⁷⁸ para a ação.

Um dos maiores desafios na sociedade atual diz respeito aos problemas de cooperação e coordenação social, na qual o indivíduo, tomador de decisões, deve deixar de lado o interesse próprio em prol da coletividade. Geralmente, a desobediência aos ditames legais acaba por trazer um grande volume de recompensas ao egoísta, enquanto os prejuízos são diluídos a toda sociedade. Porém, quando a prática se generaliza, enormes

⁷³ HOLMES JR., Oliver Wendell. *The Path of the Law*. Auckland: The Floating Press, 2009, p. 10.

⁷⁴ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. 6ª. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 35-38.

⁷⁵ WEBER, Max. *apud*: SCHAUER, Frederick. *The Force ... op. cit.*, p. 22.

⁷⁶ O autor concebe o Direito como sendo uma parte, uma subdivisão da moralidade política. Sob tais premissas, traça uma teoria interpretativa e normativa do direito. DWORKIN, Ronald. *A Raposa e o Porco - Espinho: Justiça e Valor*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2014, p. 620.

⁷⁷ DWORKIN, Ronald. *A New Philosophy for International Law. Philosophy & Public Affairs*, v. 41, n. 1. New Jersey: Wiley, 2013. p. 12.

⁷⁸ “Razões prudenciais apoiam-se em considerações de conveniência fundamentadas por fatos. As razões morais determinam a vontade dos agentes incondicionalmente, isto é, independentemente das preferências dadas de uma pessoa individual e sem consideração às orientações axiológicas de determinada coletividade.” Neste sentido, vide: HABERMAS, Jürgen. *Verdade e Justificação: Ensaio filosófico*. Trad. Milton Camargo Mota. São Paulo: Edições Loyola, 2004. p. 180.

prejuízos podem ser observados. Portanto, em assuntos vinculados à cooperação e à coordenação, diversos autores reconhecem a centralidade e importância do sistema coercitivo⁷⁹.

Outros autores, apesar de reconhecerem o papel das sanções, afirmam que elas não se configuram como característica essencial do sistema jurídico e que, mesmo no fornecimento de razões prudenciais, exercem papel secundário na deliberação do indivíduo. Destaca-se a teoria de Herbert Hart, segundo a qual o Direito não deve ser visto sob a perspectiva do homem mau, não estando limitado a seus ramos criminais. A ciência jurídica deve ser analisada sob a perspectiva do “homem confuso”, ou “homem ignorante” que deseja conhecer o direito para então segui-lo⁸⁰. O autor ressalta que, para que um sistema de regras seja “imposto pela força sobre quaisquer pessoas, deve haver um número suficiente [de pessoas] que o aceite voluntariamente.”⁸¹ Assim, o Direito e a sua obediência fundam-se na verdade em uma regra secundária de reconhecimento universalmente aceita por determinada comunidade. Sociedades que se baseiam exclusivamente na ameaça do uso da força e no medo tendem a ser menos estáveis⁸².

O discípulo de Hart, Joseph Raz, continuou e desenvolveu a teoria que rejeita o papel fundamental da coerção na definição do Direito. Para Raz, o Direito seria necessário mesmo em uma sociedade de cidadãos perfeitos que apenas desejam fazer o que é certo, de acordo com a lei.

Tom Tyler estuda, por meio de um viés sociológico e de uma perspectiva empírica, os motivos pelos quais as pessoas obedecem à lei. Afirma que o sistema de prêmios e sanções exerce um papel secundário na motivação dos cidadãos frente ao que chama de obrigações morais internalizadas. Estas obrigações guardam relação direta com a legitimidade do Governo, traduzida na sua eficiência, no modo como trata os seus cidadãos e no volume de confiança inspirada.⁸³

⁷⁹ Vide, por exemplo, AXELROD, Robert. *The Evolution of Cooperation*. New York: Basic Books Inc. Publisher, 1984.

⁸⁰ HART, Hebert. *O Conceito de Direito*. Trad. Ribeiro Mendes. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 48. No mesmo sentido, segundo o qual o Direito não deve ser analisado sob a perspectiva do homem mal, vide SHAPIRO, Scott J. *Legality*. Cambridge: Harvard University Press, 2011, p. 69-71.

⁸¹ HART, Hebert. *op. cit.* p.217.

⁸² HART, Hebert. *op. cit.* p.219.

⁸³ TYLER, Tom R. *Why People Obey the Law*. Princeton: Princeton University Press, 2006, p. 24-27.

Uma das evidências empíricas de suas conclusões diz respeito ao funcionamento do sistema tributário e o recolhimento voluntário dos tributos:

[a] probabilidade de ser severamente punido em virtude da evasão fiscal é baixa, o que torna igualmente baixa a utilidade negativa de inibir a omissão de renda. De uma perspectiva instrumental, as pessoas deveriam, com frequência, evitar pagar seus impostos. Na verdade, a taxa da omissão de renda é relativamente baixa.⁸⁴

Como se vê, não há um consenso entre a doutrina especializada acerca do motivo pelo qual os cidadãos obedecem ou não às leis. A sanção, apesar de representar elemento fundamental na repressão aos ilícitos, pode ser vista como instrumento secundário do controle social.

No campo tributário, alguns autores se propuseram a analisar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias independentemente da aplicação de sanções. Yair Listokin e David Schizer defendem que é possível incutir razões morais na população para que haja o recolhimento voluntário dos tributos. Para tanto, a administração deve aumentar a propaganda positiva no que diz respeito à participação popular na escolha dos gastos públicos e enaltecer a eficiência do sistema tributário, bem como garantir o efetivo retorno dos impostos pagos. O recolhimento voluntário também estaria diretamente relacionado aos níveis gerais de confiança no Governo, comprometimento ético, altruísmo e patriotismo dos cidadãos⁸⁵. Em sentido contrário, deve-se evitar a chamada propaganda negativa, que levaria à evasão fiscal. Como exemplos, citem-se o desperdício de recursos públicos e as notícias de corrupção. Os autores ainda ressaltam que a fiscalização, o controle e a instituição de um sistema tributário punitivo são dispendiosos e, muitas vezes, não efetivos. Por tais razões, um sistema que busque o recolhimento voluntário dos tributos, baseado em uma moral coletiva, seria mais efetivo e perene do que um baseado exclusivamente na ameaça de sanções.

⁸⁴ “The probability of being severely punished for avoiding taxes is low, making equally low the negative utility to inhibit nonreporting of income. From an instrumental perspective people should frequently avoid paying their taxes. In reality, the rate of nonreporting of income is relatively low.” Tradução livre. TYLER, Tom R. *Why People Obey the Law*. *op. cit.* p.22.

⁸⁵ LISTOKIN, Yair; SCHIZER, David. I Like to Pay Taxes: Taxpayer Support for Government Spending and the Efficiency of the Tax System. *Tax Law Review*, n. 66, New York University School of Law, 2012-2013.

Estudos empíricos realizados no início dos anos 90, no cenário norte-americano, concluíram que os níveis de declaração de renda (i) aumentam proporcionalmente ao número de auditorias fiscais; (ii) aumentam à medida em que a carga tributária diminui; e (iii) aumentam com o incremento da percepção de retorno dos impostos pagos.⁸⁶

Tendo em vista que, mesmo diante da baixa possibilidade fiscalização e autuação, os indivíduos geralmente declaram e recolhem seus tributos, as teorias acerca do cumprimento voluntário das obrigações tributárias independentemente da ameaça de sanções podem estar corretas.

Entretanto, de início, algumas questões devem ser enfrentadas. A primeira delas diz respeito à heterogeneidade das sociedades. Alguns contribuintes pagam os tributos por medo das penalidades, outros por medo da desaprovação de seus pares, outros por um dever ou hábito, outros, ainda, porque gostam (à exemplo de Oliver Wendell Holmes, com célebre frase, disse: “eu gosto de pagar impostos, com eles eu compro civilidade”).⁸⁷ Por outro lado, no que diz respeito aos gastos públicos, a depender da concepção política e econômica adotada, parte da população pode entender que os recursos destinados às políticas de redistribuição de renda são bem gastos. Outra parte da sociedade pode entender como desperdício de recursos públicos. Portanto, as diferentes ideologias e a heterogeneidade de pensamentos podem ser um entrave à construção de uma moralidade que leve ao cumprimento voluntário das obrigações tributárias em âmbito geral.

A segunda diz respeito ao fato de que a grande maioria da arrecadação tributária advém de atividades de pessoas jurídicas. Discutir sobre a internalização de moralidade por uma pessoa jurídica, e não por seus administradores, de início, traz alguns desafios. Há quem diga que “o objetivo legalmente definido da pessoa jurídica é perseguir, sem descanso e sem exceção, o seu próprio interesse, independentemente das consequências frequentemente destrutivas que possam causar a terceiros⁸⁸”.

⁸⁶ ALM, James; JACKSON, Betty, MCKEE, Michael. Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data. *National Tax Journal*, v. 45, n. 1, 1992, p. 108. Disponível em: <<http://www.ntanet.org/NTJ/45/1/ntj-v45n01p107-14-estimating-determinants-taxpayer-compliance.pdf>>. Acesso em 09 nov. 2015.

⁸⁷ RASKOLNIKOV, Alex. Revealing Choices: Using Taxpayer Choice to Target Tax Enforcement. *Columbia Law Review*, v. 109, n. 4, p. 689-754, mai-2009.

⁸⁸ BAKAN, Joel. *The Corporation: The Pathological Pursuit of Profit and Power*. New York: Free Press, 2004, p. 1-2.

Em terceiro lugar, muitas vezes os benefícios apurados por um único indivíduo em decorrência da sonegação fiscal são muito superiores aos prejuízos diluídos entre toda a coletividade.

As considerações expostas indicam que, no ordenamento jurídico-tributário, a sanção figura como um dos elementos centrais, de modo que o seu papel não se limita a garantir o cumprimento forçado das obrigações.

Em termos gerais, tanto no direito criminal quanto em outros ramos das ciências jurídicas, as penas e sanções são graduadas levando-se em consideração a importância que se confere aos bens jurídicos a serem tutelados. Os crimes contra a vida são punidos mais severamente do que os crimes contra o patrimônio, por exemplo. Neste sentido, a partir do momento em que sociedade institui um sistema punitivo efetivo e severo para evitar determinada gama de condutas, acaba por transmitir a mensagem de que aquele bem, tutelado pelo direito e pela ameaça do uso da força, possui forte importância moral. Por outro lado, o uso de um sistema punitivo ineficaz e com penas irrisórias incute em seus subordinados o sentimento de irrelevância.

Em outras palavras, quando uma proibição legal é simplesmente exortativa, não sendo suportada pela ameaça de sanção, os cidadãos podem acreditar que a lei não é séria sobre suas prescrições e, portanto, que essas prescrições não precisam ser levadas a sério por seus súditos.⁸⁹ Portanto, o uso da coerção se mostra mais necessário quando um número significativo de sujeitos de direito simplesmente não concorda com os objetivos da Lei. As sanções, nestes casos, servem não somente para garantir a obediência legal, como também para alterar os critérios psicológicos dos indivíduos, que poderão ser levados a agir voluntariamente em conformidade com o direito⁹⁰.

Ainda neste contexto, sob outra perspectiva, é útil abordar o pensamento de Oliver Wendell Holmes, segundo o qual a distinção entre uma pena e um preço (ou taxa) seria meramente ilusória.⁹¹ O Estado, ao elencar as penalidades vinculadas aos comportamentos que deseja repelir, na verdade, estaria determinando preços ou taxas a serem pagos por

⁸⁹ SCHAUER, Frederick. *op. cit.* p.103.

⁹⁰ SCHAUER, Frederick. *op. cit.* p.102.

⁹¹ HOLMES JR., OLIVER WENDELL. *op. cit.*

aqueles que desejam envidar tais práticas. Este ponto de vista se mostra ainda mais saliente quando se está diante da instituição de penas irrisórias. Nestes casos, para a maioria de nós, as pequenas sanções se aproximariam ainda mais de uma perspectiva de preços ou taxas.⁹²

Como se vê, o processo de tomada de decisão e os motivos pelos quais as pessoas agem de um modo em detrimento de outro são questões extremamente controversas. De um lado, o Estado deve buscar meios para legitimar sua atuação, buscando inculcar razões morais em seus cidadãos para a obediência à lei. Por outro lado, também deve se valer de um sistema punitivo que afaste os cidadãos de desobediência, fornecendo razões prudenciais para a ação. A estrutura de um sistema punitivo justo e graduado também serve como instrumento legitimador da atuação estatal.

Diante do exposto vê-se que o tema é desafiador. Em um contexto no qual a “financeirização” da economia e a mundialização do capital reduziram a condição dos Estados nacionais, em especial dos mais pobres, de controlarem ou regularem suas economias por meio da tributação,⁹³ é de grande importância analisar os motivos pelos quais as pessoas obedecem à legislação tributária, financeira e orçamentária. Somente assim será possível estruturar um sistema que seja ao mesmo tempo eficiente e justo.

⁹² SCHAUER, Frederick. *op. cit.* p.131.

⁹³ ALVES JUNIOR, Onofre Batista. *O outro Leviatã... op. cit.* p. 126.

2. FREDERICK SCHAUER E O PAPEL DA COERÇÃO NO DIREITO E NA VIDA.

2.1. Entendendo Schauer: as Regras e a Coerção

2.1.1 As regras e a decisão baseada em regras.

Do que já foi dito, é possível se afirmar que o Direito é verdadeiro instrumento de controle social, apto a induzir comportamentos desejáveis e repelir aqueles considerados indesejáveis. Possui papel fundamental na coordenação social, principalmente no que diz respeito a questões de cooperação.

As regras, entretanto, não se resumem àquelas de natureza jurídica. Apesar de nos entendermos como seres livres, vivemos rodeados de regras, desde as mais simples às mais complexas.

Algumas delas decorrem de acontecimentos ou fenômenos recorrentes ou inexoráveis e são utilizadas para atestar uma regularidade empírica ou generalização, como o comportamento do clima em épocas do ano de determinada região. Por exemplo, *sempre chove no mês de março*. Tais regras, por descreverem estes acontecimentos certos ou recorrentes, são chamadas de *regras descritivas*⁹⁴.

Outras, todavia, determinam condutas. São utilizadas para guiar, controlar ou mudar comportamentos de agentes com a capacidade de tomar decisões. São as chamadas *regras prescritivas*⁹⁵, responsáveis por regular situações que antecedem sua própria criação. Esta classe de regras subdivide-se em dois tipos.

O primeiro tipo abarca as regras utilizadas para instruir o agente em determinada tarefa ou empreendimento. São guias opcionais, uma vez que buscam orientar o sujeito caso este tenha a intenção de obter sucesso em determinada tarefa não obrigatória.

⁹⁴ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford: Clarendon Press, 1991, p. 2.

⁹⁵ *Idem*.

Por sua vez, o segundo tipo de regras compreende aquelas que efetivamente determinam comportamentos: as chamadas *regras mandatórias*⁹⁶. Estas se diferenciam das demais por oferecerem, desde que aceitas, razões para a ação pelo simples fato de sua existência como regras. Em outras palavras, as regras mandatórias exercem pressão normativa sobre o agente, independentemente de seu conteúdo. Isso não significa dizer que seria errado desobedecer tais normas quando consideradas todas as circunstâncias que permeiam determinada situação. Em alguns casos, outras razões para agir podem se sobrepor àquelas fornecidas pelas regras mandatórias, porém, este fato não exclui sua pressão normativa natural e sua obrigatoriedade. Por exemplo, quando alguém excede os limites permitidos de velocidade no intuito de conduzir ao hospital um sujeito gravemente ferido, ainda assim estará quebrando a regra genericamente imposta, que não deixa de existir ou de exercer pressão, ainda que tenha sido superada por outras razões.

Este é o foco dos estudos desenvolvidos por Schauer e possui grande relevância para as reflexões aqui propostas: as regras mandatórias, relevantes instrumentos de controle e organização social, e o modo de decidir por meio delas. O estudo adquire especial relevância a partir da busca dos elementos internos das regras que fornecem razões para agir, bem como a intensidade destas razões.

Cabe esclarecer que, a princípio, ao se referir às regras, não se leva em consideração as clássicas distinções existentes entre regras, princípios, postulados, regras jurídica e não jurídicas e demais classificações. A seguir, será possível traçar um conceito afeto ao estudo. Contudo, neste momento, tais conceitos deverão ser tratados de forma genérica.

2.1.2 O processo de criação de regras e aplicação das regras e suas características.

Apesar de se tratarem de institutos distintos com características específicas, as regras descritivas e prescritivas possuem uma similaridade relevante: seu processo de criação.

⁹⁶ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules... op. cit.*, p. 3.

No geral, a criação de regras decorre de um processo de observação da realidade, de seleção de elementos relevantes para que, posteriormente, realize-se um processo de generalização. Por exemplo, quando se observa empiricamente que nos meses de março as chuvas se intensificam, há a seleção dos elementos relevantes para a descrição dos acontecimentos recorrentes para a criação da regra *sempre chove nos meses de março*.

Da mesma maneira, quando se observa recorrentemente a ocorrência de acidentes em estradas quando os motoristas estão trafegando em alta velocidade, cria-se regras impondo limites de velocidade. Isso não quer dizer que todos os motoristas que dirijam acima da velocidade permitida representem um perigo a si mesmo ou à sociedade. De forma idêntica, não é possível afirmar que jamais houve um mês de março sem precipitações.

Ao se selecionar os elementos, sujeitos ou situações relevantes para a criação das regras, não se busca isolá-los, mas, sim, inseri-los em um conjunto de pares que compartilhem as mesmas características. Ao mesmo tempo, ao realizarmos a seleção, ignoramos outros elementos que poderiam se mostrar relevantes para outras situações.

O procedimento de seleção dos elementos, sujeitos ou situações para a constituição de uma regra é conhecido como tipificação. Misabel Derzi, em âmbito nacional, foi a pioneira no estudo dos tipos, especialmente ao sistematizar sua diferenciação dos conceitos classificatórios.

Segundo a autora, a classificação tipológica, “que guarda a possibilidade de transições fluidas e ininterruptas”⁹⁷, teve suas origens nas ciências naturais, especialmente na zoologia e botânica:

[n]esse campo do conhecimento, passou-se da rígida distinção entre si das espécies ou gêneros animais ou vegetais (p. ex. em Cuvier, Linné) baseada no pensamento conceitual aristotélico, à questão cada vez mais debatida (p. ex. em Decandolle) sobre a relação das variedades, tipos ou espécies (Abarten), até que se buscou um “sistema natural”, com transições graduais entre os tipos isolados⁹⁸.

⁹⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 37.

⁹⁸ *Idem*.

A classificação conceitual, ou a criação de conceitos, portanto, busca eleger características fundamentais para que determinados seres ou objetos pertençam a determinado grupo. A ausência destas características representa a sua inadequação.

Por outro lado, a classificação tipológica, ou criação de tipos, consiste no agrupamento de objetos ou seres que compartilhem aspectos, elementos e qualidades semelhantes. É o caso de, por exemplo, dizermos que as aves voam, ou que os vinhos são feitos de uva. Certamente, uma das características mais comuns às aves é a sua capacidade de voar. Porém, também é certo que algumas delas não possuem esta faculdade. Do mesmo modo, alguns vinhos são feitos de abacaxi.

Portanto, “os tipos, em comparação com sua forma de transição mais ou menos próxima, mais imperfeita, sugeriram como formas plenas, nas quais a essência da espécie ou do gênero aparece como forma exemplar”⁹⁹.

As ciências sociais passaram a adotar, de forma gradual, os tipos como forma de ordenação do conhecimento, uma vez que se apresentavam como forma mais adequada à captação da fluidez da vida em sociedade, em sua constante transformação. No âmbito jurídico, principalmente no que diz respeito às regras prescritivas, seu uso é de fácil constatação.

As normas jurídicas se utilizam de elementos comuns às pessoas ou situações para a criação de direitos e deveres que buscam atingir determinado grupo de indivíduos. No âmbito tributário, por exemplo, quando o legislador deseja conceder uma isenção a grupo de pessoas, selecionam-se características médias ou comuns aos seus integrantes alvos, aptas a descrever, *da maneira mais adequada possível*, o público alvo da norma.

Como se viu, o processo de criação de regras decorre de uma observação da realidade e da seleção de elementos relevantes para sua caracterização. Tais elementos são utilizados no processo de generalização tipificante, servindo de estrutura básica para a sua construção.

⁹⁹ *Idem.*

As regras prescritivas, em geral, são criadas com a intenção de manter ou de alterar a realidade observada, eliminando-se algo ruim ou atingindo-se uma finalidade almejada. Este objetivo a ser atingido pela criação da regra é denominado *justificação*¹⁰⁰.

Schauer utiliza-se frequentemente da seguinte regra exemplificativa: *não é permitida a entrada de cachorros no restaurante*. Imagine-se o dono de um restaurante que, por algumas vezes, tenha passado por situações nas quais alguns clientes levaram seus cachorros e os animais causaram barulhos indesejáveis, atrapalhando os outros clientes. Neste caso, a justificação da regra criada seria o bem-estar e conforto sonoro de clientes.

Agora, imagine-se que uma pessoa cega deseje consumir no restaurante, necessitando da ajuda de seu cão-guia, extremamente dócil e treinado para que se comporte em situações dessa natureza. Da mesma maneira, considere-se a situação na qual um outro sujeito intente levar ao restaurante seu papagaio de estimação falante e barulhento. Diante da regra formulada, o cego seria impedido de ingressar no restaurante em virtude da proibição de cachorros no restaurante. O papagaio, contudo, poderia disfrutar de um belo jantar.

Uma vez que a criação de regras depende da seleção e generalização de elementos relevantes não absolutos, o predicado factual eleito sempre acaba por incluir elementos indesejáveis e deixa de incluir outros que seriam considerados desejáveis. O que se observa é a verdadeira limitação humana para descrever com precisão todos os casos que seriam objetos de determinada da norma. A impossibilidade se dá em função de diversas razões, como os limites da linguagem, a complexidade do mundo em que vivemos e a constante mutação dos elementos e características sociais. Naturalmente, a quase a totalidade das normas criadas, mesmo que por meio de classificações tipológicas, serão imperfeitas ao deixar de incluir situações, objetos e pessoas que deveriam ser atingidos por ela, bem como ao incluir alguns outros indevidamente.

Portanto, uma das características das regras é que elas são, em geral, subinclusivas, ao deixar de incluir situações que deveriam ser abarcadas por elas e sobreinclusivas, incidindo sobre outras situações inadequadamente¹⁰¹. Importante notar que, em virtude da

¹⁰⁰ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules... op. cit.*, p. 26.

¹⁰¹ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules... op. cit.*, p. 32.

textura aberta da linguagem, quanto mais genérico é o predicado factual de uma regra mais presente estará esta característica.

2.1.3 As experiências recalcitrantes e o modo de decisão por generalizações entrincheiradas.

Como se viu, a criação de regras e a formulação de seus predicados factuais decorrem de uma generalização tipológica, que leva em consideração a probabilidade de acontecimento do fato previsto, e não de um processo de criação de verdades universais. Disso decorre o caráter falho das regras, nas quais se observa a sub ou sobreinclusão.

Tais falhas geralmente acontecem em três situações¹⁰². Em alguns casos, uma generalização que era considerada probabilisticamente garantida acaba por não ocorrer. Em outros casos, uma generalização que se mostrava universal acaba por não o ser. E, por último, uma característica anteriormente suprimida acaba por se mostrar relevante.

Estas situações, nas quais as generalizações se mostram inadequadas, são chamadas de *experiências recalcitrantes*.

No dia a dia, quando as generalizações são formuladas em um ambiente de conversação informal, tais experiências recalcitrantes são facilmente corrigidas, pois, nestes casos, tais regras se mostram maleáveis e adaptáveis à realidade presente. Assim, a depender da nova realidade instaurada, pode-se incluir exceções à regra, reformulá-la ou mesmo revogá-la, fazendo desaparecer a experiência recalcitrante instalada.

Porém, quando se está diante de outras situações, especialmente no caso de regras prescritivas formais, a liberdade irrestrita de adaptação e reformulação não é aplicável. É que, conforme visto, as regras prescritivas fornecem razões para o agir, independentemente do seu conteúdo, pelo simples fato de se caracterizarem como regras desta natureza. Portanto, o processo de criação de regras prescritivas consiste em um *entrincheiramento* das generalizações, que resiste às adaptações, mesmo diante de experiências recalcitrantes.

¹⁰² SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules... op. cit.*, p. 39

Sob a égide do entrincheiramento, as regras se mostram firmes, mesmo quando as generalizações formuladas vão de encontro à justificação que a fundamenta.

De acordo com Schauer, o entrincheiramento decorre do próprio processo de formulação e, principalmente, de enunciação das regras prescritivas, através da seleção das expressões desejáveis e aplicáveis à justificação do caso concreto. Por exemplo, diante da regra *não é permitida a entrada de cachorros no restaurante* fixa-se as características relevantes da prescrição, que passam a oferecer resistência a qualquer mudança, mesmo que os resultados alcançados sejam contrários à sua justificação, ainda que perante experiências recalitrantes.

A escolha das palavras e expressões, assim, possui especial relevância. Neste mesmo exemplo, considere-se a regra equivalente *não é permitida a entrada de animais que causem desordem ou incômodo*. Apesar de haver certa equivalência das normas criadas, em virtude do entrincheiramento das generalizações formuladas, em algumas situações elas trarão resultados opostos, ou seja, tratam-se de regras diferentes.

Apenas por meio da enunciação de uma regra específica, o agente pode optar por segui-la ou não. É a sua formulação que lhe confere conteúdo semântico suficiente¹⁰³ apto a fornecer razões para que seja aplicada nos moldes delineados. A fixação do conteúdo semântico, mesmo de maneira informal ou não escrita, é a responsável pelo entrincheiramento das regras e, conseqüentemente, pelo oferecimento de resistência ao acesso direto à sua justificação. O fenômeno ocorre em razão da *autonomia semântica da linguagem*. Por mais que a linguagem evolua e se transforme ao longo do tempo, as palavras guardam um núcleo semântico autônomo, que permite a compreensão e o diálogo intertemporal.

Portanto, na presença das experiências recalitrantes, as regras podem ser encaradas de duas maneiras. Na primeira delas, elas são consideradas meros guias de conduta, capazes de orientar a ação do agente, todavia, insuficientes para oferecer razões fortes para o seu cumprimento. Nestes casos, quando a generalização realizada se mostra falha, o agente se vê autorizado a acessar a justificação fundamentadora da regra, adaptando-a às

¹⁰³ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules... op. cit.*, p. 68

circunstâncias específicas do caso. Neste tipo de tomada de decisões, chamada de *particularista*¹⁰⁴, os casos são tratados como únicos, merecendo regramento específico e revisão constante das generalizações anteriormente realizadas, considerando todas as circunstâncias e elementos que permeiam a situação concreta.

Na segunda forma, diante de experiências recalcitrantes, o agente trata as generalizações como sendo entrincheiradas, o que representa uma verdadeira barreira ao acesso direto às justificações e à adaptação das regras, ainda que sua aplicação acarrete resultados indesejados. A este tipo de tomada de decisões dá-se o nome de decisão baseada em regras¹⁰⁵. Mas, afinal, por que alguém agiria em cumprimento a determinada regra, mesmo que ela vá contra seus próprios fundamentos e objetivos? Causa estranheza o fato de que alguém possa, em determinada situação, agir contrariamente à justificação que levou à criação da norma. Esta atitude, a princípio contraditória, torna-se mais justificável ao entendermos os motivos pelos quais a sociedade cria regras, denominados de *justificação para a criação de regras*. Estes justificações estão intimamente ligadas à virtude do sistema de decisão baseado em regras.

Como visto acima, diante de situações indesejadas, já ocorridas ou potenciais, criam-se regras para orientar o comportamento, visando estimular ou reprimir condutas. Este processo compreende a análise das características específicas de dada situação, bem como da generalização destes elementos para que a norma abarque os casos futuros. A criação tem como objetivo servir à justificação e aos aspectos materiais aplicáveis naquela hipótese. Trata-se da chamada *justificação substantiva*¹⁰⁶.

Porém, além da espécie substantiva, as regras também são criadas com objetivos mais gerais, que visam garantir finalidades públicas e simplificam a vida em sociedade. São virtudes a elas inerentes, que sustentam sua criação independentemente de seu conteúdo material. Cuida-se da *justificação para criação de regras*¹⁰⁷.

¹⁰⁴ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules... op. cit.*, p. 77

¹⁰⁵ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules... op. cit.*, p. 78

¹⁰⁶ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules... op. cit.*, p. 94

¹⁰⁷ *Idem.*

Schauer reúne ao menos seis virtudes comumente apontadas como inerentes ao sistema de decisão baseado em regras, a saber, *equidade, confiança, eficiência, aversão ao risco, estabilidade, e a alocação de poderes.*

É natural que, a princípio, o emprego de igual tratamento a todos os indivíduos de uma mesma comunidade de maneira consistente seja um objetivo comumente almejado. Neste sentido, a aplicação das regras de maneira consistente, uniforme e impessoal geralmente é considerada como meio de promoção da *equidade*¹⁰⁸.

Outra característica é a previsibilidade dos comportamentos e das decisões daqueles sujeitos à regra. Por meio dela, tornam-se possíveis os atos da vida social, o que gera *confiança*¹⁰⁹ e segurança, contribuindo para o bem estar social.

As regras também simplificam e facilitam a vida em sociedade. Se, a cada situação cotidiana, os agentes fossem obrigados a considerar todos os elementos do caso concreto para decidir de maneira adequada, talvez, trafegar com um veículo em uma comunidade populosa e atravessar a rua mostrar-se-iam tarefas morosas e, em algumas situações, perigosas. As regras simplificam as decisões a serem tomadas e, portanto, tornam a vida em sociedade mais *eficiente*¹¹⁰.

Muito se disse a respeito dos erros gerados na aplicação das regras em virtude da inevitável sub ou sobreinclusão. Porém, há outro tipo de erro que também merece destaque. Ao longo do processo de criação de regras e de sua aplicação sob o modelo particularista, o indivíduo deve analisar um extenso e variável conjunto de fatores que podem influir nos resultados de sua decisão. Diante da falibilidade humana e da ausência de uniformidade de informações e do conhecimento, diversos agentes poderiam errar na criação, interpretação e aplicação das regras. Confiar tais tarefas a pessoas, ao menos em tese, sábias e preparadas, acaba por evitar erros que seriam causados por pessoas despreparadas ou mesmo mal intencionadas. Comumente as pessoas justificam seus erros dizendo que apenas estavam cumprindo seu dever, ou que estavam apenas seguindo as regras, e tais razões geralmente são aceitas. A aplicação do sistema de decisão baseado em

¹⁰⁸ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules... op. cit.*, p. 133

¹⁰⁹ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules... op. cit.*, p. 137

¹¹⁰ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules... op. cit.*, p. 145

regras, então, reflete a aplicação da teoria do segundo melhor¹¹¹. É melhor que o aplicador e seguidor da regra cometam equívocos em razão de eventual sobre ou subinclusão do que em virtude de erros próprios, preferências pessoais, ou mesmo outras razões escusas. Portanto, as regras possuem a “virtude” da *aversão ao risco*¹¹².

Tendo em vista que a aplicação do sistema de decisão baseado em regras acaba por trazer confiança, eficiência e aversão ao risco, é possível também dizer que ele traz *estabilidade*¹¹³ e segurança à sociedade a ele submetido.

Por fim, é de se dizer que, no comprimento das regras, os agentes são instruídos a considerar certos elementos, razões ou fatos do caso concreto, ignorando outros que poderiam mostrar-se relevantes. Assim, por meio das regras, limita-se a autonomia dos sujeitos e, ao mesmo tempo, determina-se quem pode, onde e como tomar decisões, a partir do estabelecimento de normas de competência. À vista disso, as regras funcionam como verdadeiro meio de *alocação de poder*¹¹⁴. Tal alocação funciona de duas formas. Na primeira delas, a distribuição e limitação das competências possui aspecto temporal, entrincheirando elementos observados no passado e garantindo que tais circunstâncias sejam observadas no futuro, por outros agentes ou mesmo pelos próprios criadores da regra. Na segunda, possui aspecto horizontal, determinando, no tempo presente, quem é responsável por tomar qual decisão e quais elementos deve considerar.

Feitas estas considerações, é possível notar os motivos pelos quais as regras fornecem razões para decisão, exercendo pressão sobre os agentes independentemente de seu conteúdo. As *justificações para criação de regras* exercem papel fundamental na organização social e devem ser sopesadas juntamente com as *justificações substantivas*. Esse é o motivo pelo qual as regras geralmente são aplicadas ainda que o resultado dessa aplicação não seja o melhor possível naquele caso.

Alarga-se, desta maneira, o conjunto de formas de decisão. No *particularismo*, os indivíduos se veem livres para analisar todos os elementos envolvidos, acessando sempre a justificação fundamentadora da regra, aplicando a “melhor solução” àquele caso concreto.

¹¹¹ “Second-best theory.” SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules... op. cit.*, p. 152

¹¹² SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules... op. cit.*, p. 154

¹¹³ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules... op. cit.*, p. 155

¹¹⁴ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules... op. cit.*, p. 158

Na decisão baseada em regras, o acesso à justificação é vedado, de modo a prestigiar suas características e suas virtudes.

Schauer destaca que estas duas espécies representam polos extremos dos tipos de tomada de decisão, não se limitando apenas a elas. Diante da importância, por um lado, de se ter uma sociedade segura, previsível e organizada e, por outro, de se solucionar os problemas e conflitos da melhor maneira possível, ambas as espécies são constantemente sopesadas na busca de uma teoria que resulte na melhor forma de tomada de decisões. Tais discussões guardam, inclusive, forte relação com as discussões travadas entre os chamados positivistas e os adeptos das correntes pós-positivistas¹¹⁵.

2.1.4 A regridade e o fornecimento de razões no processo decisório.

Estamos rodeados de todos os tipos de regras. Somos desencorajados de tomar certas atitudes em virtude delas. Somos proibidos de andar nus pelas ruas, de comer o jantar com as mãos, de matar nossos colegas de trabalho quando nos desentendemos. Tais regras jurídicas, religiosas, de etiqueta, entre outras, regem nossa existência e de nossos semelhantes, tornando a vida em sociedade possível.

No âmbito das convicções pessoais internas dos indivíduos, várias das regras são prescindíveis em relação aos atos praticados pelos indivíduos. Por exemplo, grande parte das sociedades proíbe, ou reprime, a antropofagia. No entanto, mesmo que tais regras não existissem, dificilmente esta prática se tornaria comum. Da mesma maneira, não seria a inexistência de leis e penas contrárias à prática do homicídio razão suficiente para que esta fosse uma atividade comum e rotineira entre os indivíduos. Todos nós possuímos convicções sociais e morais internalizadas, que nos afastam da prática de determinados atos, independentemente da existência de regramento normativo a este respeito. Neste sentido, no âmbito pessoal interno, uma regra que determina condutas que seriam adotadas independentemente da sua existência não exerce qualquer peso na balança de razões a

¹¹⁵ Para maiores aprofundamentos vide: SHAPIRO, Scott J. *The “Hart-Dworkin” Debate: A Short Guide for the Perplexed*. Public Law and Legal Theory Working Paper Series, n. 77, mar-2007. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=968657>> Acesso em: 10/07/2018/

serem consideradas pelo indivíduo. Sua existência não faz diferença e poderia, inclusive, deixar de existir para ele¹¹⁶.

As regras realmente importam quando vão de encontro a outras razões a serem consideradas no caso concreto. Estas razões podem surgir, primeiramente, nos casos em que as generalizações formuladas se mostram inadequadas, contrariando as justificações que lhe serviram de fundamento, ou seja, nos casos de experiências recalcitrantes. Trata-se de uma *falha interna*¹¹⁷ e natural das regras. Em segundo lugar, por mais que a norma seja adequadamente elaborada, o tomador de decisão pode possuir razões externas, que o levem a descumpri-la, por exemplo, ao entender que ela vai contra suas convicções ou interesses pessoais.

Por isso, as regras fazem parte de um vasto conjunto de razões a serem consideradas pelos indivíduos no momento da tomada de decisões, capazes de influenciar comportamentos, ora de maneira mais branda, ora de maneira mais incisiva, tendo essa última maior relevância no que diz respeito ao controle e coordenação social. A esta característica das regras, de exercer pressão sobre o indivíduo, alterando o comportamento que seria adotado caso fossem considerados todos os elementos da situação, dá-se o nome de *regridade*¹¹⁸. Quanto maior a regridade de determinada norma, maior é a sua capacidade de fornecer razões para a ação almejada, mesmo que vá contra as convicções e preferências pessoais do tomador de decisão. Esta força, contudo, não se reveste de caráter constante, ou estável. Ao contrário, é gradativa e variável, possuindo relação direta com a força exercida sobre o agente específico e com a sua capacidade de guiar e alterar os seus comportamentos. Tendo em vista a multiplicidade de preferências e razões a serem consideradas individualmente, bem como as diferenças políticas, econômicas e sociais, esta força varia de indivíduo para indivíduo.

Mas, afinal, por que as pessoas seguem, ou ao menos deveriam seguir as regras? De onde vem a força que compele os indivíduos a segui-las, mesmo quando os resultados atingidos vão contra suas convicções e preferências pessoais?

¹¹⁶ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules... op. cit.*, p. 103

¹¹⁷ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules... op. cit.*, p. 117

¹¹⁸ Tradução livre do termo *ruleness*.

2.1.5 As raízes da força normativa das regras.

As regras, em função das suas virtudes e características de organização social, acabam por fornecer razões aos agentes tomadores de decisão pelo simples fato de serem entendidas desta maneira. Tais razões, chamadas de *prima facie*¹¹⁹, são consideradas razões fracas e acabam por guiar os comportamentos, especialmente, quando não há outras razões que indiquem comportamento diverso, sejam elas justificativas fortes, ou mesmo preferências pessoais. Porém, estas razões ditas *prima facie*, em grande parte das vezes, não são suficientes para guiar os comportamentos e influenciar as decisões dos indivíduos. É relativamente fácil compreender por que as pessoas não se enveredam nas práticas do canibalismo, todavia, não temos a mesma facilidade para justificar e entender os motivos que levam as pessoas a recolherem tributos. Nestes casos, exige-se do indivíduo o sacrifício de parte de seu patrimônio em prol da coletividade que, muitas vezes, não é palpável ou identificável. Esta parcela do patrimônio, na visão do indivíduo, poderia ser empregada de forma mais útil ou adequada, inclusive para o sustento de sua família e de pessoas próximas.

Schauer propõe a investigação das razões pelas quais algumas regras são efetivamente seguidas pelos indivíduos em algumas situações e outras não o são.

Primeiramente, as regras são aplicáveis de acordo com o escopo delimitado em sua formulação. Logo, quando se vê uma placa em um restaurante com a frase *não é permitida a entrada de cachorros*, infere-se a existência de uma norma que é dirigida, implicitamente, apenas àqueles interessados a ingressar no estabelecimento. Ou seja, são os próprios elementos da regra que determinam os limites de sua aplicação. De acordo com o autor,

as regras jurídicas especificam necessariamente as pessoas e lugares aos quais suas exigências se vinculam.(...) A designação na regra - explícita, implícita ou resultante da operação de alguma regra jurisdicional secundária - é, portanto, uma condição necessária para a sua aplicabilidade.¹²⁰

¹¹⁹ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules... op. cit.*, p. 113

¹²⁰ "(...) the rules of law necessarily specify the people and places to whom their requirements attach (...) Designation in the rule - whether explicit, implicit, or arising from the operation of some secondary jurisdictional rule - is thus a necessary condition for the applicability of a rule." SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules... op. cit.*, p. 119

Este é apenas o primeiro passo. Não basta que a norma se direcione a um determinado grupo de pessoas para que seja aplicável e, mais importante, obedecida. Por exemplo, se o governo norte-americano estipular regras para que os brasileiros recolham imposto de renda naquele país, mesmo não possuindo qualquer relação com aquela nação, dificilmente tal norma será cumprida. As regras de tributação são aplicáveis àqueles que se encontram nos limites geográficos de determinado país, ou mesmo que possuam algum tipo de operação por lá realizada, não sendo aplicável àqueles estranhos à sua jurisdição. A análise, portanto, deve ser mais profunda.

Outra característica considerada fundamental para a aplicabilidade das regras diz respeito à sua validade. As leis brasileiras, que determinam que os contribuintes devem pagar imposto de renda, por exemplo, não são aplicáveis porque algumas pessoas assim o desejam. Não são aplicáveis porque um grupo de parlamentares assim o determinou. As leis são aplicáveis porque encontram um fundamento de validade na Constituição, que determinou e distribuiu competências para a formulação de tais normas. As regras, assim, são comumente situadas em uma estrutura hierárquica que estabelecem condições internas de validade¹²¹.

Estas questões são discutidas há muito e possuem como um de seus principais expoentes o filósofo austríaco Hans Kelsen, que no ano de 1934 publicou a chamada Teoria Pura do Direito. Naquela oportunidade buscou-se analisar a ciência do Direito da maneira mais objetiva e neutra possível, buscando separá-la de elementos que lhe seriam estranhos, como os advindos da sociologia, ética e a teoria política.

Para Kelsen, o sistema jurídico se estruturaria de forma piramidal. Na base da pirâmide situar-se-iam as normas hierarquicamente inferiores, mais volumosas no sistema jurídico, entretanto, mais específicas, como os decretos, por exemplo. Tais normas encontram sua validade em normas hierarquicamente superiores, situadas em níveis mais elevados na pirâmide normativa, como, por exemplo, as leis ordinárias. A fundamentação hierárquica continua de forma ascendente até atingir a Constituição, que “não só contém normas que regulam a produção de normas gerais, isto é, a legislação, mas também normas

¹²¹ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules... op. cit.*, p. 120

que se referem a outros assuntos politicamente importantes.”¹²² A Constituição, por sua vez, possui como fundamento de validade a chamada norma fundamental, pressuposto de validade objetivo de todo o ordenamento, alcançada por meio do pensamento racional e não de um ato de vontade¹²³.

Desde então, tem-se estruturado o sistema jurídico de modo a buscar fundamentos de validade internos, que justifiquem a aplicabilidade das normas. Herbert. L. A. Hart afirma que o sistema jurídico é composto por regras primárias e secundárias¹²⁴. As primárias representam prescrições; e as secundárias, ou de competência, autorizam a criação, extinção ou modificação de outras regras, determinando a sua incidência ou fiscalizando a sua aplicação. Dentre as regras secundárias, existem as de reconhecimento¹²⁵, responsáveis por determinar a estrutura hierárquica das normas, fixando critérios de validade e fundamento uma das outras. Tais regras, por sua vez, encontram fundamento de validade fático na regra de reconhecimento última do sistema.

A validade do sistema em ambas as correntes dependem de um fato social segundo o qual um determinado sistema jurídico é entendido e tratado como lei, e aplicado por oficiais e aceito pela comunidade. Uma lei existe quando foi criada de forma válida em um dado sistema jurídico.

Porém, a afirmação externa acerca da validade de determinada norma pouco diz sobre as questões relativas à sua aplicabilidade. Reutilizando-se o exemplo adaptado de Schauer, o governo norte-americano poderia instituir lei que exigisse imposto de renda de brasileiros, mesmo que estes não auferissem qualquer renda em seu território. A norma hipotética poderia ser válida, por ter seguido todos os trâmites legislativos exigidos pela Constituição Norte Americana. Todavia, não basta que a norma seja válida, nem que seja dirigida aos brasileiros para que as pessoas comecem, espontaneamente, a recolher os tributos exigidos. É necessário, principalmente, que os destinatários da norma tratem-na como *razões para a ação*.

¹²² KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 155

¹²³ KELSEN, Hans, *op. cit.*, p. 141

¹²⁴ HART. Herbert. *op. cit.* p. 91

¹²⁵ HART. Herbert. *op. cit.* p. 104

Para Schauer, o indivíduo passa a considerar determinada regra como uma razão para agir quando passa a tratá-la como uma generalização prescritiva entrincheirada, ou seja, uma regra que resiste às experiências recalcitrantes ou às preferências e convicções pessoais do sujeito. Somente assim tal regra passa a existir para este agente.

Mas, então, surge a pergunta: por que uma regra passa a existir e a ser considerada pelo indivíduo? Grande parte das respostas fornecidas passam por questões morais, políticas e sociais. Realmente, como já visto, grande parte dos nossos atos são regidos por questões que, a princípio, não possuem relação com as regras instituídas. Entretanto, tais questões não são suficientes para justificar a internalização das regras jurídicas, generalizações prescritivas entrincheiradas, que nos afastam de decisões ótimas e adequadas ao caso concreto, quando se poderia levar em consideração apenas nossas convicções e preferências pessoais.

De acordo com Schauer, levando-se em conta o desenho institucional do sistema, talvez fosse mais razoável focarmos não nos deveres morais ideais, mas no papel fundamental exercido pelos prêmios e sanções no fornecimento de razões prudenciais para a ação.

Se considerarmos, portanto, as razões prudenciais para a ação e a conexão entre as sanções e essas razões, podemos ver que o papel das sanções provavelmente será particularmente grande em relação às regras. O valor de uma regra enquanto regra, quando separado de qualquer valor aparente para seu destinatário em relação ao que a regra exige neste caso, é provável que pareça tão pequeno que será difícil para muitos agentes, excetuando-se o medo de sanções (incluindo crítica) ou a esperança de recompensas (incluindo elogios), para reconhecê-lo.¹²⁶

Quando prêmios ou sanções são adicionados às regras, juntamente são adicionadas razões prudenciais a serem consideradas pelo agente na tomada de decisões.

Voltando-se ao exemplo hipotético adaptado de Schauer, caso o imposto de renda americano dirigido a brasileiros fosse instituído com alíquotas reduzidas, de modo que o esforço financeiro para o seu pagamento não fosse elevado e que, por outro lado, as

¹²⁶ “If we look therefore at prudential reasons for action, and at the connection between sanctions and such reasons, we can see that the role of sanctions is likely to be particularly large with respect to rules. The value of a rule qua rule, when separated from any apparent value to its addressee for what the rule requires in this case, is likely to appear so slight that it will be difficult for many agents, but for the fear of sanctions (including criticism) or the hope of rewards (including praise), to recognize it.” Tradução livre. SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules... op. cit.*, p. 123,

sanções no caso de descumprimento fossem excessivamente altas, é provável que a regra fosse cumprida, ao menos por alguns indivíduos que gostem de passar as férias naquele país. O que se pretende demonstrar é que as sanções adicionam novos elementos a serem considerados no momento da tomada de decisão.

Estas considerações se aplicam não somente àqueles para os quais as regras se destinam, mas também àqueles responsáveis por fazerem-nas serem cumpridas. Por exemplo, “se os juízes fossem rotineiramente censurados quando não seguissem as regras, mesmo naquelas ocasiões em que, consideradas todas as coisas, fosse melhor não segui-las, então os juízes, desejando evitar a censura, teriam bons motivos para considerar as regras como razões para ação.”¹²⁷

De fato, os prêmios e as punições possuem papel fundamental no fornecimento de razões prudenciais para a ação. Todavia, não se pretende, por meio destas reflexões, resumir o papel das regras à imposição de sanções e ao fornecimento de razões prudenciais. É certo dizer que boa parte dos indivíduos possuem razões morais para seguirem as regras em si consideradas, uma vez que se veem inseridos em uma sociedade com laços de solidariedade e cooperação. O que Schauer pretende, na verdade, é a busca pela revalorização dos instrumentos coercitivos na construção de uma sociedade mais coesa e cooperativa. Não se pode ignorar que, muitas vezes, a religião, a moral e os costumes adotados por determinada comunidade não são suficientes para guiar o comportamento, principalmente quando se está diante de problemas de cooperação, aqueles nos quais se exige do indivíduo um sacrifício pessoal em prol de um bem coletivo maior.

Desde os escritos de Hart e de sua crítica às considerações de Bentham e Austin, a coerção vem sendo excluída da definição e dos estudos do Direito. Entretanto, em tempos de pluralidade das demandas sociais e de modernidade líquida, ignorar o papel das sanções no desenho institucional do sistema jurídico, especialmente o tributário, é negligenciar a realidade.

¹²⁷ “If for example judges were routinely censured when they did not follow rules, even on those occasions when it would be best all things considered not to follow them, then judges wishing to avoid censure would have good cause to take rules as reasons for action.” Tradução livre. *Idem*.

Portanto, mostra-se necessária a análise mais aprofundada da coerção e seu papel no Direito e no fornecimento de razões para a ação.

2.2. Frederick Schauer e a Força do Direito.

Já nos estudos acerca das regras e no modo de decisão por meio delas, Schauer reconhece o papel fundamental da coerção. De fato, a coerção ocupa relevante espaço não só na vida em sociedade, fornecendo fortes razões para o agir, garantido a organização e a cooperação em situações nas quais as convicções e preferências pessoais indiquem comportamentos indesejados.

O lugar ocupado pela coerção na ciência jurídica, todavia, não é questão pacífica e tem gerado discussões e controvérsias ao longo dos anos. Parte dos juristas entende que a coerção é essencial ao Direito, de modo que a sua ausência, implicaria a inexistência do próprio sistema. Já outros afirmam que, apesar de ser elemento comum aos ordenamentos jurídicos existentes, a coerção não faz parte do conceito do Direito, sendo apenas um dos elementos geralmente utilizados por ele.

Schauer dedica a obra *The Force of Law* à investigação do papel da coerção na ciência do Direito e na coordenação da vida em sociedade.

2.2.1 De Bentham a Raz e o papel da coerção no Direito.

Desde a antiguidade, diversos autores se dedicaram ao estudo do Direito e de sua normatividade. Contudo, sob vários aspectos, o estudo e a sistematização moderna da ciência do Direito se inicia com Jeremy Bentham, precursor do utilitarismo inglês. O autor fazia fortes críticas ao sistema jurídico vigente à época por considerá-lo confuso e impreciso, tornando-se impossível o cumprimento das leis e o planejamento da vida. De acordo com Bentham, “a natureza colocou o gênero humano sob o domínio de dois senhores: a dor e o prazer. Somente a eles compete apontar o que devemos fazer, bem como determinar o que na realidade faremos.”¹²⁸ Para planejar a vida e buscar a máxima realização dos prazeres, os indivíduos devem compreender a exata extensão do sistema

¹²⁸ BENTHAM, Jeremy. *Uma Introdução aos Princípios da Moral e da Legislação*. São Paulo: Abril Cultural, 1979, p. 9.

jurídico, bem como das punições que os aguardam caso haja o descumprimento das leis pertinentes.

Assim, o Direito seria distintamente capaz de compelir a obediência por meio da imposição de punições. Bentham distinguiu os comandos da Lei de outros sistemas normativos, pela possibilidade de sustentar seus comandos por meio de sanções – multas, penas privativas de liberdade ou mesmo pena de morte, sem as quais não existiria obrigação jurídica.

Apesar de ter reconhecido que as pessoas pudessem obedecer às leis por motivos puramente sociais, benevolentes ou por simpatia, Bentham acreditava que a maior parte das pessoas geralmente preferiria maximizar sua própria utilidade. Por tais motivos, a força do Direito, traduzida na ameaça de sanções, seria elemento fundamental para a vida em sociedade e, conseqüentemente, principal elemento do sistema jurídico.¹²⁹

Para Schauer, a teoria jurídica de Bentham, com foco na capacidade das sanções de incentivar o cumprimento da lei, é importante por três motivos¹³⁰. O primeiro deles, por distinguir o questionamento acerca “do que é o Direito” de questões acerca do que leva as pessoas a seguirem o Direito. Em segundo lugar, uma compreensão do Direito como fenômeno acaba por falsear, ou ao menos investigar, a hipótese empírica de que as pessoas obedecem à lei, simplesmente por ser a lei. Em terceiro lugar, uma teoria dependente da sanção incorpora uma hipótese empírica falseável, ou pelo menos investigável, sobre a probabilidade de que as pessoas, sem a coerção, cumpram a lei apenas porque é lei. Por último, tal entendimento coloca em perspectiva adequada as interpretações menos caridosas de Bentham e seus sucessores - interpretações que tornam muito fácil ignorar o modo pelo qual as pessoas agem buscando maximizar o prazer próprio.

Discípulo de Bentham, John Austin, acabou desenvolvendo a teoria anteriormente formulada, incorporando a coerção na definição de Direito. Para Austin, a lei seria o comando de um soberano, um ente político hierarquicamente superior, resguardado pela

¹²⁹ SCHAUER, Frederick. *The force... op. cit.* p.13-14.

¹³⁰ SCHAUER, Frederick. *The force... op. cit.* p.15.

ameaça de sanção no caso de desobediência¹³¹. Assim como Bentham, o autor busca distinguir de forma clara a ciência do Direito de outras ordens normativas, como a religião e a moral. A capacidade da lei de garantir o cumprimento de suas determinações por meio da ameaça do uso da força é o seu fator distintivo e saliente. Sem sanções, não há Direito.

Os estudos de Bentham e de Austin contribuíram muito para a compreensão da ciência do Direito e do papel exercido pela coerção. As conclusões a que chegaram, entretanto, são quase que intuitivas. Grande parte dos ordenamentos jurídicos, se não todos, valem-se de instrumentos de coerção para garantir e reforçar o cumprimento da lei, o que não passou despercebido pela comunidade acadêmica em geral.

Na tradição americana, Oliver Wendell Holmes entendia que, caso toda a população agisse de maneira correta, o Direito não seria necessário. Neste sentido, toda análise jurídica deveria ser elaborada sob a perspectiva do “homem mau”, que pesaria os benefícios e prejuízos de se seguir a lei em detrimento de seus desejos e ambições pessoais. Sob tal perspectiva, a lei seria nada mais do que a predição de consequências jurídicas a serem aplicadas nos casos em que houver determinadas infrações. Logo, as sanções nada mais seriam do que preços a serem pagos por aqueles que desejassem infringir as leis.¹³² Posteriormente, tais considerações foram chanceladas por adeptos do realismo jurídico, como Joseph Hutcheson, Jerome Frank, Leon Green, Herman Oliphant, Karl Llewellyn, dentre outros¹³³. Para eles, a pessoa destinatária da norma jurídica, o homem mau, estaria preocupado, principalmente, com quais seriam as consequências que lhe seriam impostas caso contrariasse os ditames da lei. Na tradição continental, Hans Kelsen defendeu que as sanções eram pressupostos de existência objetivos das normas jurídicas, configurando-se como consequência lógica da desobediência à norma de conduta¹³⁴.

Não só os juristas reconheceram o papel fundamental e característico das sanções no ordenamento jurídico. Max Weber, em uma abordagem sociológica, afirmou que a lei simplesmente não existe onde não há instituições para a imposição coercitiva das

¹³¹ AUSTIN, John. *The province of jurisprudence determined*. New York: Cambridge University Press, 1995, p. 13-17.

¹³² HOLMES JR., Oliver Wendell. *op. cit.*, p. 10.

¹³³ SCHAUER, Frederick. *The force... op. cit.* p.21.

¹³⁴ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. 6ª. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 35-38.

normas.¹³⁵ Albert Einstein afirmou que “nada é mais prejudicial ao respeito pelo governo e pela Direito do que aprovar leis que não podem ser compelidas.”¹³⁶

Em semelhante sentido, Martin Luther King Jr., em seu discurso de 15 de outubro de 1962, em Cornwell College, reconhece o papel fundamental da sanção na organização da sociedade e na repulsão a comportamentos indesejados:

[p]ode ser verdade que a moralidade não pode ser legislada, mas o comportamento pode ser regulado. Pode ser verdade que a lei não pode fazer um homem me amar, mas pode impedi-lo de me linchar, e acho que isso é muito importante também. Pode ser verdade que a lei não pode mudar o coração, mas pode reprimir os sem coração, e é isso que muitas vezes fazemos e temos que fazer na sociedade através da legislação.¹³⁷

Todavia, por mais que a coerção pareça instintivamente algo inerente à ciência jurídica, ela não é capaz de explicar diversos fenômenos ocorridos no cotidiano, relativamente ao ordenamento. Mais do que simplesmente determinar condutas e impor sanções no caso de seu descumprimento, as leis organizam a sociedade e distribuem competência aos seus criadores e aos agentes responsáveis por fiscalizar seu cumprimento. As leis estipulam as maneiras pelas quais determinados atos e solenidades devem ser praticados, sem os quais seriam nulos no mundo jurídico.

Mais que isso, além de distribuir competências, o mundo jurídico cria situações e ficções que passam a existir simplesmente em virtude da vontade do legislador ou criador das regras. A título de exemplo, considerem-se as regras do jogo de damas. Quando dois jogadores iniciam uma partida, aceitam as regras, segundo as quais as peças não podem ser movidas em sentido horizontal ou vertical, mas somente na diagonal. Tais regras criam o jogo, que não existia antes delas, regem o jogo e a atitude dos jogadores, que as internalizam.

¹³⁵ WEBER, Max. *apud*: SCHAUER, Frederick. *The Force... op. cit.* p. 22.

¹³⁶ SCHAUER, Frederick. *The Force... op. cit.* p. 22.

¹³⁷ “It may be true that morality cannot be legislated, but behavior can be regulated. It may be true that the law cannot make a man love me, but it can keep him from lynching me, and I think that’s pretty important also. It may be true that the law cannot change the heart, but it can restrain the heartless, and this is what we often so and we have to do in society through legislation.” Tradução livre. CORNELL COLLEGE. *Dr. Martin Luther King’s visit to Cornell College*. Disponível em: <<http://news.cornellcollege.edu/dr-martin-luther-kings-visit-to-cornell-college/>> Acesso em: 02 jun. 2018.

Da mesma maneira, algumas das regras jurídicas, como as do Direito Penal, regulam comportamentos pré-existentes e impõem sanções no caso do seu descumprimento. Por outro lado, outras regras criam figuras jurídicas fictícias, com o objetivo de viabilizar negócios e atos decorrentes da modernização das relações sociais. A pessoa jurídica, sua personalidade e patrimônio próprios decorrem da lei, inexistindo no mundo natural. Uma teoria jurídica que dependa das sanções não se mostra apta a explicar todos estes fenômenos¹³⁸.

Estas foram as principais críticas dirigidas às teorias de Bentham e de Austin. Dentre os críticos, destaca-se Herbert Hart, um dos principais juristas do século XX, que mudou profundamente o modo como o Direito era visto. Para o autor, considerar as normas jurídicas como determinações resguardadas por uma ameaça acabaria por excluir as obrigações jurídicas desprovidas de sanção. O comando da lei, dependente das sanções, assemelhar-se-ia à simples ordem de um assaltante que lhe extorque os bens sob a ameaça de uma arma de fogo. Para Hart, o cerne da obrigação jurídica está na internalização das normas legais, que podem ou não ser apoiadas por um aparato coercitivo¹³⁹.

Por conseguinte, o Direito deve ser visto não como instrumento criado com a finalidade de impor restrições ao *homem mau*, mas sim, como meio apto a instruir e guiar o homem confuso, ou ignorante, que internaliza e aceita as normas de determinado sistema jurídico e precisa de diretrizes para segui-las¹⁴⁰.

A teoria hartiana influencia o pensamento jurídico desde então. Grande parte dos autores modernos, teóricos da normatividade do direito, excluem a coerção de sua definição.

Scott J. Shapiro entende que a teoria austiniana ignora que grande parte da população obedece às leis não com o objetivo de evitar as sanções previstas, mas sim porque as pessoas têm obrigações morais de obedecê-las, simplesmente pelo fato de que a

¹³⁸ Não se ignora o fato de que muitos autores consideram a nulidade de determinados atos como sanções. Esta é, inclusive, a resposta dada por Austin às críticas a ele dirigidas. Ainda assim, é preciso reconhecer a que a essência da ciência jurídica não pode ser capturada de forma plena por uma teoria que se apoie fundamentalmente na poder coercitivo do Direito. Neste sentido, vide SCHAUER, Frederick. *The Force... op. cit.* p. 30.

¹³⁹ HART, Herbert. *op. cit.* p. 114-116.

¹⁴⁰ HART, Herbert. *op. cit.* p. 48.

lei assim o exige. As normas legais criam novas razões morais a serem consideradas no processo de tomada de decisão. O Direito não deve ser visto com enfoque no homem mau, mas, sim, como instrumento que visa fornecer razões aos bons cidadãos¹⁴¹.

Joseph Raz também acredita que é um equívoco reduzir as normas jurídicas àquelas suportadas por um aparato coercitivo, por mais amplo que seja o conceito adotado de coerção.

Raz hipotetiza uma comunidade de anjos, formada por membros que compreendem a importância da sociedade e que se empenham em fazer a coisa certa. Todos estão empenhados em obedecer às leis e às decisões coletivas. Ao mesmo tempo, na medida do possível, possuem interesses próprios e se empenham em satisfazer estes interesses.¹⁴² Mesmo que esta sociedade seja constituída de membros moralmente bons, mesmo que todos queiram honrar com seus acordos e respeitar a lei e os direitos de outras pessoas, por erro, ignorância, ou interpretações divergentes, eles podem prejudicar ou violar os direitos alheios. Conflitos ainda surgirão, podendo existir mais de uma maneira de resolvê-los. Portanto, mesmo em uma sociedade quase perfeita, na qual os instrumentos coercitivos seriam desnecessários, o Direito, ainda assim, mostrar-se-ia necessário para organizar as competências para criar, aplicar e interpretar as leis gerais.

As sanções punitivas só são necessárias quando os indivíduos se recusam a cumprir a lei ou as determinações da autoridade judicial. Em tais circunstâncias, a coerção serve de instrumento para o fornecimento de razões prudenciais para a ação; em outras palavras, a coerção tem lugar quando as razões morais não são suficientes para incutir conformidade. No caso de seres humanos (que estão longe de ser anjos), as penas, especialmente as mais severas, servem ao seu propósito. Raz conclui, assim, que um sistema jurídico desprovido de sanções é logicamente possível, mas impossível na realidade humana¹⁴³.

De fato, é impossível afirmar que a conceituação do Direito com base na coerção é capaz de explicar todos os fenômenos ocorridos na ciência jurídica. Mesmo em um Estado

¹⁴¹ SHAPIRO, Scott. *op. cit.*, p. 69-71.

¹⁴² RAZ, Joseph. *Practical Reasons and Norms*. New York: Oxford University Press, 1999, p. 157-162

¹⁴³ RAZ, Joseph. *op. cit.*, p. 158.

hipotético, com um ordenamento jurídico desprovido de sanções, seriam necessárias normas para a organização e coordenação social.

Em termos práticos, quais são os impactos destas conclusões? Como elas podem – se é que podem – auxiliar na estruturação e coordenação do ordenamento jurídico e da sociedade? Será que a coerção deve ser ignorada na investigação jurídica e comportamental?

2.2.2 A conceituação do Direito e a busca pelo homem confuso.

Como se viu, Hart e os teóricos que lhe sucederam dedicaram-se a comprovar a independência entre as obrigações jurídicas e as sanções. Com efeito, é possível que os indivíduos internalizem suas obrigações jurídicas sem preocupações em relação às consequências do não cumprimento das determinações do ordenamento. É possível, mesmo que hipoteticamente, que um sistema jurídico seja arquitetado sem um aparato coercitivo.

Todavia, qual é a relevância desta possibilidade? Seria este um motivo suficiente para que a coerção deva ser ignorada na investigação da ciência jurídica? Claramente, a resposta é negativa. Em que pese não fazer parte do conceito estrito de obrigação jurídica, a coerção é fundamental à compreensão do sistema jurídico e de suas funcionalidades.

Novamente, imagine-se a situação dos pássaros. A grande maioria deles consegue voar, sendo essa uma das características mais marcantes desta espécie. Quando se pergunta a alguém a respeito deles, dificilmente esse indivíduo pensará em um pinguim, ou em um avestruz, casos extremos que não se enquadram no tipo comum. São casos isolados que fogem ao senso comum em relação aos pássaros e a sua característica marcante.

De acordo com Schauer, a ciência tem concluído, quase que universalmente, que a formação de conceitos populares não depende da identificação de características indispensáveis, mas sim, de características centrais. “Tanto no pensamento, quanto na fala,

as pessoas têm protótipos ou paradigmas ou casos centrais dos conceitos e das palavras que usam e outros casos mais discutíveis, menos centrais e mais periféricos.”¹⁴⁴

A este respeito, no estudo da linguagem, Ludwig Wittgenstein adota a expressão “semelhança familiar”. Para o autor, é impossível destacar uma característica da linguagem e dos jogos de linguagem que seja universalmente comum a todos eles. “Em vez de produzir algo comum a tudo o que chamamos de linguagem, estou dizendo que esses fenômenos não têm uma coisa em comum que nos faz usar a mesma palavra para todos - mas que eles estão relacionados uns com os outros de muitas maneiras diferentes.”¹⁴⁵ Imagine-se, por exemplo, a palavra *jogo*. A multiplicidade e infinidade de exemplos que podem ser utilizados para descrever um jogo torna impossível a tarefa de identificar um elemento comum e essencial a todos eles, que descreva com exatidão sua natureza. Dificilmente conseguiremos buscar elementos comuns ao *futebol*, ao *xadrez*, à *paciência*, a *pedra*, *papel e tesoura* e a uma partida de *pôquer* com altas apostas de dinheiro, que permitam a classificação e definição do ato de jogar. Assim, em vez de se buscar elementos essencialmente comuns, tais elementos são caracterizados pela relação de semelhança existente entre eles.

Estas considerações se identificam com os estudos desenvolvidos por Misabel Derzi, os quais buscam analisar os usos dos tipos nos diversos ramos da ciência, em especial nas ciências sociais e no Direito. De acordo com a autora, *a forma latina typus adveio da palavra grega τύπος*. Originalmente, o termo possui dois sentidos. O primeiro deles, de “cópia, contorno ou molde determinante de forma de uma série de objetos de que dele derivam. [O segundo,] de exemplo ou modelo, em acepção mais valorativa, derivando para protótipo ou arquétipo.”¹⁴⁶

O tipo e a classificação tipológica passaram a ser utilizadas nas ciências, especialmente, na zoologia e botânica. Nestes ramos, passou-se gradualmente da rígida

¹⁴⁴ “In both their thinking and their speaking, people have prototypes or paradigm or central cases of the concepts and the words they use, and other cases that are more debatable, less central, and more peripheral.” Tradução livre. SCHAUER, Frederick. *The Force... op. cit.* p. 37..

¹⁴⁵ “Instead of producing something common to all that we call language, I am saying that these phenomena have no one thing in common which makes us use the same word for all,— but that they are related to one another in many different ways.” Tradução livre. WITTGENSTEIN, Ludwig. *Philosophical Investigations*. 3. ed., Oxford: Basil Blackwell, 1969, p. 31.

¹⁴⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2.ed. São Paulo: Revista do Tribunais, 2007, p. 35.

distinção entre as espécies e gêneros para uma classificação baseadas em tipos, buscando-se um “sistema natural, com transições graduais entre os tipos isolados.”¹⁴⁷ Deste movimento, tem-se “que os tipos, em comparação com sua forma de transição mais ou menos próxima, mais imperfeita, surgiram como formas plenas, nas quais a essência da espécie ou do gênero aparece como forma exemplar.”¹⁴⁸

Em decorrência de sua ausência de rigidez absoluta, a classificação tipológica mostrou-se plenamente aplicável e adequada às ciências sociais, especialmente em virtude da complexidade e da constante evolução do mundo e das relações humanas. “Maior proximidade à realidade ou concreção, especificidade mas ainda relativo grau de abstração (pois o único não pode ser típico) e repetitividade são pontos comuns a diversos conceitos de tipo dentro das ciências sociais.”¹⁴⁹ A este respeito, conclui Derzi:

[f]inalmente, é de se ressaltar o importante caminho trilhado pelo tipo, como forma de ordenação do conhecimento diversa da lógica aristotélica clássica, conceitual e classificatória. Já no final do século passado, o tipo é apresentado como uma solução mais apropriada às questões humanas, à realidade da vida, a qual não conhece limites rígidos entre os objetos, mas apenas diversos graus e matizes com que se mostram suas notas. Aí, impera a *Lex continui*, à qual se adequam os tipos, como ordens ajustadas à variabilidade e transição lenta de uma a outra espécie.¹⁵⁰

Tais considerações sustentam a posição defendida por Schauer, que busca refutar uma visão essencialista e classificatória dos objetos de estudo científico, especialmente em relação ao Direito e ao papel exercido pela coerção, sua natureza e seu funcionamento. O Direito, assim como todas as coisas, talvez seja mais bem explicado não com base em suas características essenciais e necessárias, mas sim em seus casos centrais, protótipos ou semelhanças familiares. Talvez o Direito seja mais bem caracterizado por meio de uma visão não essencialista, de modo que a ausência de coerção, ao menos em sistemas jurídicos hipotéticos, não seja motivo suficiente para que seja excluída da ciência jurídica e de seus estudos.

A coerção pode ser para o Direito o que o voo é para as aves: não é estritamente necessário, mas é tão onipresente que uma compreensão completa do fenômeno exige que a consideremos. Inversamente, a lei não-coercitiva pode ser como a ave que não voa: útil em nos dizer algo sobre todas as aves, mas dificilmente

¹⁴⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário... op. cit.*, p. 37

¹⁴⁸ *Idem.*

¹⁴⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário... op. cit.*, p. 40.

¹⁵⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário... op. cit.*, p. 43.

merecedora de atenção exclusiva ou mesmo dominante. E assim, se a lei coercitiva é a instância dominante do Direito tal como é vivenciado, o fato de que alguma lei, até mesmo alguma lei importante, ser não-coercitiva deve ser reconhecido, mas não deve distorcer uma investigação sobre a natureza do fenômeno social que é o Direito.¹⁵¹

Com tais fundamentos, Schauer busca analisar o papel da coerção, principalmente em relação aos motivos pelos quais as pessoas obedecem às leis. Talvez, seja inútil se dedicar a discussões que envolvam características essenciais ao direito, mas não importantes para a aplicação prática do fenômeno jurídico. Para o autor, talvez os esforços voltados para compreender as características não essenciais, porém presentes no cotidiano, rendam mais frutos.

Retoma-se, então, a discussão de Hart e a figura do homem confuso. Mesmo que consideremos a lei não coercitiva como um importante fenômeno a respeito da multiplicidade de funções do direito, ao tratarmos a coerção como parte secundária da ciência jurídica, acabamos por adotar a visão de que em uma sociedade tipicamente avançada a normatividade exerce papel fundamental na determinação do comportamento social. Ou seja, as leis, independentemente das sanções, são os fatores fundamentais que guiam e alteram comportamentos. Esta é a essência da discussão hartiana representada pelo homem confuso.

Ambas as posições dependem de sustentação empírica de claro caráter contingente. Assim, primeiramente, é importante que se analise os motivos pelos quais as pessoas agem do jeito da maneira como agem. Em outras palavras, quais são as razões consideradas pelos indivíduos no processo de tomada de decisões individuais? As pessoas sempre agem buscando maximizar a satisfação de seus interesses pessoais?

¹⁵¹ “Coercion may be to law what flying is to birds: not strictly necessary but so ubiquitous that a full understanding of the phenomenon requires that we consider it. Conversely, noncoercive law may be like the flightless bird: useful in telling us something about all birds but hardly deserving of exclusive or even dominant attention. And thus if coercive law is the dominant instantiation of law as it is experienced, the fact that some law, even some important law, is noncoercive should be recognized but should not distort an inquiry into the nature of the social phenomenon that is law.” Tradução livre. SCHAUER, Frederick. *The Force... op. cit.* p. 40-41.

2.2.3 As pessoas são racionais e egoístas?

Em março de 1964, Winston Moseley seguiu uma senhorita em Nova York. Ele a agarrou em frente a uma livraria, perto de seu apartamento. Enquanto gritava por socorro, ela foi apunhalada no peito. Um dos vizinhos que estava espreitando pela janela gritou para que o assaltante a deixasse em paz. Mosley recuou até que o senhor fechasse sua janela. Posteriormente seguiu sua vítima agoniada até seu apartamento, estuprou-a e a matou com outras oito facadas. Posteriormente, a investigação policial apurou que ao menos 38 vizinhos escutaram os gritos e muitos presenciaram a cena espreitando por suas janelas. Questionados do motivo pelo qual nada fizeram, explicaram dizendo que ou estavam cansados, ou que pensaram que se tratava de uma briga de casais, ou que simplesmente ficaram com medo.¹⁵²

Nos anos que se passaram, o caso foi utilizado como verdadeira comprovação empírica de que os indivíduos são movidos exclusivamente por interesses pessoais, por punições e recompensas, sendo indiferentes ao sofrimento humano.

As teorias que defendem o chamado egoísmo estão arraigadas na produção acadêmica e estudos do comportamento humano. Hobbes já dizia que “a condição do homem (...) é uma condição de guerra de todos contra todos, sendo neste caso cada um governado pela sua própria razão.”¹⁵³ Adam Smith, o pai da economia, defendia que os homens deveriam e efetivamente agiam exclusivamente com base em seus interesses particulares, buscando seus próprios benefícios e bem estar. O processo da busca por seu próprio crescimento e riqueza, guiado por uma mão invisível, acabaria trazendo benefícios colaterais a toda a sociedade¹⁵⁴. Como já visto, Bentham, defensor do hedonismo utilitarista, afirmava que, “a natureza colocou o gênero humano sob o domínio de dois

¹⁵² FRANK, Robert H. *Passions within reason: the strategic role of the emotions*. New York: Norton & Company, 1988, p. 43.

¹⁵³ HOBBS, Thomas. *Leviatã ou matéria, forma e poder de uma república eclesiástica e civil*. Trad. João Paulo Monteiro, Maria Beatriz Nizza da Silva, Claudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 111.

¹⁵⁴ “It is not from the benevolence of the butcher, the brewer, or the baker that we expect our dinner, but from their regard to their own interest. We address ourselves, not to their humanity but to their self-love, and never talk to them of our own necessities but of their advantages.. (...) It is his own advantage, indeed, and not that of the society, which he has in view. But the study of his own advantage naturally, or rather necessarily, leads him to prefer that employment which is most advantageous to the society. (...) 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.” Tradução livre. SMITH, Adam. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. São Paulo: Metalibre, 2007, p. 16. Disponível em: <https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf>. Acesso em 10 jun. 2018.

senhores: a dor e o prazer. Somente a eles compete apontar o que devemos fazer, bem como determinar o que na realidade faremos.”¹⁵⁵

Em âmbito nacional, Marco Aurélio Baggio vai além e afirma que o ser humano é mau por natureza. Em suas palavras:

[o] ser humano só é bom sob coação. Precisa de vigilância, de admoestação e da correção. Precisa saber que há alguém mais arguto e mais poderoso de olho nele, zelando pelo seu bom proceder. Somente o super Eu – o superego – da consciência moral internalizada exerce a vigilância sobre os atos da pessoa.

(...)

Não é amigo. Nem solidário. É animal de combate e de enfrentamento. Mesquinho. Covarde. Egoísta. Aproveitador e imediatista. Tolo. Adora ser enganado.¹⁵⁶

Com a publicação, em 1958, da chamada a *Origem das Espécies*, Darwin colocou o estudo do comportamento em outro patamar científico. Darwin propôs a teoria conhecida como seleção natural, cuja concepção básica é de que as características genéticas evoluem e permanecem na população por ajudarem os indivíduos que as possuem em sua sobrevivência e reprodução. Por exemplo, uma manada de zebras tende a aumentar gradualmente sua velocidade, uma vez que as zebras mais rápidas são melhores em fugir dos predadores. São elas que irão sobreviver e repassar seus genes a diante. Em se tratando de sobrevivência no mundo animal, não há espaço para comportamentos altruísticos. A rapidez de uma zebra beneficia somente a ela mesma, não a outras zebras, não ao leão, não ao ecossistema¹⁵⁷.

O fato é que o egoísmo e o hedonismo¹⁵⁸ vigoraram, e talvez vigorem até hoje, como as principais teorias capazes de explicar grande parte do comportamento animal e humano. Para os adeptos desta corrente, os atos benevolentes geralmente são atribuídos a interesses e benefícios futuros que poderão ser colhidos pelo indivíduo. Tais interesses

¹⁵⁵ BENTHAM, Jeremy. *Uma Introdução aos Princípios da Moral e da Legislação*. São Paulo: Abril Cultural, 1979, p. 9.

¹⁵⁶ BAGGIO, Marco Aurélio. A Decadência dos Costumes no Brasil. In: PITCHON, Célia Pimenta Barroso. *Abordagem Multidisciplinar sobre a Moralidade no Brasil*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 16

¹⁵⁷ SOBER, Elliott; WILSON, David S. *Unto others: the evolution and psychology of unselfish behavior*. Cambridge: Harvard University Press, 1998, p. 3.

¹⁵⁸ “Hedonism is a specific version of a more general theory, psychological egoism, which claims that every individual's ultimate goal is to benefit him- or herself. Egoism maintains that when we care about what happens to others, we do so only as a means to increasing our own welfare. The view denies that people ever have altruistic ultimate motives. Egoism does not say whether we should rejoice or despair at this feature of the human mind. It claims only to describe how things are in fact.” Tradução livre. SOBER, Elliott; WILSON, David S. *op. cit.*, p. 2

podem, inclusive, relacionar-se a benefícios em uma vida após a morte.

[A] maioria dos cientistas comportamentais teme profundamente ser ingênuo por seus pares. Eles se sentem desconfortáveis, por exemplo, quando solicitados a explicar por que um dentista atua sem remuneração na diretoria de uma instituição de caridade local. Talvez ele seja voluntário por pura generosidade de espírito, mas os cientistas comportamentais do mundo relutam em falar de tais motivos. Eles se sentem em terreno muito mais firme quando imaginam que o dentista espera obter uma atenção favorável, para atrair, com o tempo, mais [pessoas com] dentes para extrair. E, com certeza, quando examinamos as listas de sócios de *Rotary Clubs* e outras organizações de "serviços", encontramos um excesso de advogados, agentes de seguros e outros com algo para vender, mas não muitos funcionários de correios ou pilotos de linhas aéreas.¹⁵⁹

Entretanto, conforme já observado, a mente e o comportamento humano são demasiadamente complexos para que sejam reduzidos a atos puramente egoísticos. Por diversas vezes, as pessoas presenciaram e praticaram atos de bondade, não esperando nada em retorno. Não são raros os casos de pessoas que arriscam suas próprias vidas entrando em prédios em chamas para ajudar pessoas que estão presas; soldados que se jogam sobre granadas, sacrificando suas vidas em prol de seus companheiros; pessoas que deixam gorjetas por serviços prestados em lugares a que têm certeza de que nunca mais voltarão; e inúmeros são os contribuintes anônimos de entidades privadas de caridade.

É indubitável que existam pessoas egoístas, porém, reduzir todos os atos altruístas ao egoísmo é o mesmo que fechar os olhos para a realidade. Até então relegado, o altruísmo passou a ser estudado e considerado como motivação dos seres a partir das décadas de 70 e 80.

O biólogo evolucionista William Hamilton, buscou explicar, através de um modelo matemático, a existência de comportamentos altruístas na natureza.¹⁶⁰ Os trabalhos desenvolvidos por Hamilton fundamentam a existência do altruísmo no grau de parentesco genético, de modo que comportamentos cooperativos e altruístas seriam encontrados mais comumente em animais que partilham algum grau parentesco do que naqueles que não possuem material genético em comum.

Assim, uma ação altruísta seria aquela com o intuito de beneficiar os pares

¹⁵⁹ FRANK, Robert H., *op. cit.*, p. 21.

¹⁶⁰ HAMILTON, William Donald. The genetical evolution of social behaviour. I & II. *Journal of Theoretical Biology*, v. 7, n. 1, 1964, p. 1-52.

próximos que possuem material genético em comum com o indivíduo. E, quanto maior o compartilhamento de genes, maior a probabilidade de surgimento de comportamentos altruístas. Sob uma perspectiva evolucionista, os comportamentos altruísticos acabam por fornecer vantagem competitiva de sobrevivência ao grupo ao qual pertence o indivíduo. A busca pelo sucesso reprodutivo de sua genética, seja de maneira direta – sua própria prole – ou de maneira indireta – através da cooperação e altruísmo em relação a parentes – é conhecido na teoria de Hamilton como vantagem inclusiva. Nessa perspectiva, o altruísmo biológico talvez se confundisse com um egoísmo genético¹⁶¹.

Diversos são os exemplos na natureza que refletem atitudes altruístas. As abelhas, por exemplo, quando sentem que um predador ameaça a colmeia, atacam o indivíduo, sacrificando suas próprias vidas, uma vez que, ao picar o intruso, o ferrão, que é um prolongamento de seu abdome, rompe-se¹⁶².

Diversos outros exemplos são encontrados na natureza, nos quais os animais se sacrificam em prol de outros¹⁶³, de modo que a cooperação e o altruísmo podem, sim, ter raízes biológicas e genéticas. Entretanto, a complexidade da mente e do comportamento humano merece atenção especial. Um dos principais estudos realizados a respeito da possibilidade de comportamentos altruístas foi realizado pelos psicólogos Charles Batson e Laura Shaw.¹⁶⁴

O principal desafio enfrentado pelos pesquisadores foi o de superar a predominância das teorias egoístas do comportamento, em especial sua capacidade de explicar todos os tipos de comportamento. No mundo real, é incontestável a existência de pessoas que são guiadas quase que unicamente por seus interesses pessoais, pouco se importando com os benefícios ou prejuízos colaterais de suas ações em outros cidadãos. Ocorre que, mesmo quando os indivíduos agem da maneira mais nobre, estes atos podem ser interpretados como sendo dirigidos a atender puros interesses e satisfações pessoais, o que pode ocorrer, basicamente, em duas situações. Na primeira delas, a pessoa pode agir

¹⁶¹ LENCASTRE, Marina Prieto Afonso. Bondade, Altruísmo e Cooperação. Considerações evolutivas para a educação e a ética ambiental. *Revista Lusófona de Educação*, v. 15, n. 15, aug. 2010. Disponível em: <<http://revistas.ulsofona.pt/index.php/rleducacao/article/view/1527>>. Acesso em: 11 jun 2018.

¹⁶² SOBER, Elliott; WILSON, David S. *op. cit.*, p. 4

¹⁶³ Neste sentido, vide SOBER, Elliott; WILSON, David S. *op. cit.*, p. 18

¹⁶⁴ BATSON, Charles D.; SHAW, Laura L. Evidence for Altruism: Toward a Pluralism of Prosocial Motives. *Psychological Inquiry*. v. 2 n. 2. p. 107-122., 1991.

esperando recompensas futuras ou evitando a aplicação de sanções. Esta concepção se aproxima da racionalidade econômica, na qual se analisa o conjunto de estratégias necessárias à maximização das recompensas esperadas. A segunda diz respeito àqueles casos em que a situação do próximo causa verdadeiro desconforto ao indivíduo, que agirá com o objetivo último de fazer cessar o incomodo pessoal.

Observe-se que as teorias do egoísmo podem explicar todos os tipos de comportamento humano, o que colocou seus defensores em posição confortável. O desafio, neste caso, seria identificar casos de atos altruístas que não tivessem qualquer fundamento pessoal. Sem isso, não seria possível refutar o egoísmo universal e nem comprovar a existência dos atos benevolentes que, de forma intuitiva, reputa-se existirem. Tendo em vista tratar-se de fundamentação individual interna, de caráter controverso, muitos teóricos abandonaram a tentativa por acreditarem tratar-se de tarefa impossível.

O primeiro passo, então, foi definir com precisão o que se entenderia por egoísmo e altruísmo. De acordo com Batson e Shaw, “o altruísmo é um estado motivacional com o objetivo último de aumentar o bem-estar do outro. O egoísmo é um estado motivacional com o objetivo último de aumentar o próprio bem-estar.”¹⁶⁵ A motivação aqui referida diz respeito à força psicológica direcionada ao objetivo do indivíduo, que desaparecerá caso ele seja cumprido. O objetivo último é um fim em si mesmo, não um meio para que se alcance outro objetivo. O questionamento a ser respondido pelas pesquisas, então, é: qual bem-estar os atos benevolentes pretendem promover como objetivos últimos? Os do próprio agente ou do indivíduo que recebe a ajuda?

Responder a estes questionamentos, entretanto, não é tarefa simples, pois diante da complexidade de forças que movem os indivíduos, muitas vezes os próprios agentes não estão certos de suas intenções. De acordo com os pesquisadores, a única maneira de se apurar os objetivos últimos dos indivíduos é por meio da observação de atos reiterados, em diferentes situações, com diferentes elementos¹⁶⁶.

¹⁶⁵ “Altruism is a motivational state with the ultimate goal of increasing another's welfare. Egoism is a motivational state with the ultimate goal of increasing one's own welfare.” Tradução livre. BATSON, Charles D.; SHAW, Laura L., *op. cit.*, p. 108.

¹⁶⁶ Neste sentido, utiliza-se o exemplo de uma garota que chama seu colega de trabalho para sair em uma sexta-feira à noite, quando haverá um grande show na cidade. Diante do fato de que ela nunca havia conversado com ele apropriadamente, o garoto se questiona se o convite é um sinal de interesses amorosos ou financeiros. Neste caso existe a possibilidade de que ela, estando sem dinheiro, pretendia utilizá-lo como

Assim, por meio da realização de mais de 20 experimentos empíricos ao longo de uma década, os autores buscaram simulares situações, nas quais os indivíduos (i) seriam de alguma maneira recompensados por seus atos benevolentes, (ii) teriam de assistir a situação de dor e de desconforto alheia, sem que pudessem facilmente se afastar, e (iii) não receberiam qualquer recompensa ou punição por seus atos, mesmo que moral, e poderiam fugir facilmente da situação desconfortável, sem prestar qualquer auxílio. A metodologia desenvolvida buscou expurgar todos os possíveis interesses pessoais a serem colhidos em várias situações, verificando se, mesmo assim, as pessoas agiriam altruisticamente.

As pesquisas demonstraram que, mesmo em situações nas quais se excluí as possibilidades de recompensas e satisfações pessoais, os atos benevolentes continuaram a ser praticados em índices relativamente altos. De acordo com os autores, os atos altruísticos decorrem de um sentimento de empatia, uma resposta emocional relativa a uma evidente necessidade. A empatia, muitas vezes chamada de amor, carinho, ligação, faz com que os indivíduos adotem a perspectiva do outro e imaginem como aquela pessoa é afetada por sua situação¹⁶⁷.

A comprovação empírica de um comportamento observável no dia a dia representa um dos principais argumentos a serem utilizados contra o egoísmo universal. Basta ver que, cotidianamente, as pessoas agem ignorando seus interesses puramente pessoais e racionais para ajudar aqueles que precisam. Todavia, deixe-se claro, atestar a existência de pessoas altruístas não é o mesmo que negar a existência de pessoas egoístas. Enquanto os adeptos do egoísmo universal negam a existência de comportamentos benevolentes, os adeptos do altruísmo comportamental reconhecem a existência de pessoas egoístas e que estas pessoas possam representar a maior parte da população. Os altruístas, entretanto, entendem que há espaço para o estudo de ambas as posições, no complexo exame do comportamento humano.

meio para ir ao show de sua banda favorita. A análise desta única situação não permitiria, de maneira alguma, inferir suas reais intenções. Neste sentido, outro elemento hipotético é acrescentado. A garota recebe um e-mail de seu pai, com dois ingressos para o espetáculo. Se, mesmo assim, manter o convite feito, pode-se dizer que suas intenções eram verdadeiras. Entretanto se, de posse dos convites pretendidos, convidasse outra pessoa para acompanhá-la, suas intenções egoístas seriam claras.

¹⁶⁷ BATSON, Charles D.; SHAW, Laura L., *op. cit.*, p. 112-113.

É necessário observar que as pessoas não deixam de lado sua racionalidade econômica e a busca por satisfação de interesses pessoais somente nos casos em que atuam altruisticamente. Muitas vezes os indivíduos, mesmo às custas de sacrifícios pessoais, buscam se vingar de seus inimigos de modo quase impensável, contrariamente à racionalidade econômica. O estudo do comportamento humano pode, de certa maneira, auxiliar as mais diversas áreas do comportamento a desenvolver uma sociedade mais desejável. Nas palavras de Robert Frank:

[a]s visões sobre a natureza humana não são meramente um assunto de debate entre os cientistas comportamentais. Elas também têm consequências práticas importantes. Elas afetam a estratégia de uma corporação para fazer com que os funcionários executem tarefas difíceis de monitorar, como negocia com seus sindicatos e até mesmo como define seus preços. Eles também têm implicações importantes para as políticas governamentais - para a condução dos assuntos externos, o desenho e o alcance da regulação econômica e a estrutura da tributação. Em nossas vidas pessoais, elas afetam como escolhemos parceiros e empregos, como gastamos nossas rendas e em até que ponto confiamos em contratos formais.

Mais importante, nossas crenças sobre a natureza humana ajudam a moldar a própria natureza humana. O que pensamos sobre nós mesmos e nossas possibilidades determina o que aspiramos a ser; e molda o que ensinamos aos nossos filhos, tanto em casa como nas escolas. Aqui os efeitos perniciosos da teoria do interesse próprio têm sido muito perturbadores. Diz-nos que comportar-se moralmente é convidar outras pessoas a se aproveitarem de nós. Ao nos encorajar a esperar o pior nos outros, isso traz à tona o pior de nós: temendo o papel do idiota, muitas vezes hesitamos em atender nossos instintos mais nobres.¹⁶⁸

Em sua obra, Frank lista uma série de histórias reais e cotidianas que ilustram situações nas quais as teorias egoísticas não são capazes de explicar. Narra, por exemplo, a história de duas famílias rivais que, em meados de 1880, desacreditados na capacidade das cortes do judiciário, realizavam ataques vingativos e alternados entre elas. A família atacada, inevitavelmente, acabava com alguns de seus entes feridos ou mortos, o que os motivava a um novo ato de vingança, mesmo que tivessem em mente que, na próxima oportunidade, a outra família estaria na posição de exigir vingança com as próprias mãos¹⁶⁹. Conta, também, a história de dois técnicos de uma operadora de TV que, percebendo que uma garota estava sendo arrastada para um estacionamento isolado, tentaram salvá-la às custas de suas próprias vidas¹⁷⁰.

Estes e diversos outros acontecimentos cotidianos são utilizados como indícios de

¹⁶⁸ FRANK, Robert H. *op. cit.* p. ix.

¹⁶⁹ FRANK, Robert H. *op. cit.* p. 1-2

¹⁷⁰ FRANK, Robert H. *op. cit.* p. 44

que as teorias do interesse próprio não se mostram adequadas para explicar todos os tipos de comportamento humano e que outros fatores nos levam a agir de maneiras que a razão puramente econômica não é capaz de explicar.

Para o autor, os seres humanos são guiados e afetados por emoções e sentimentos que orientam suas ações e comportamentos. Estas emoções e sentimentos muitas vezes suprimem seu pensamento lógico e racional. Sentimentos como raiva, desprezo, aversão, inveja, ganância, vergonha, culpa, amor e compaixão representam forças capazes de guiar os comportamentos e suprimir os cálculos puramente racionais que levariam as pessoas a agir de maneira diferente¹⁷¹.

De fato, o comportamento humano é complexo e dificilmente será possível afirmar os reais motivos que levaram a determinada decisão, principalmente distinguir se foram razões altruísticas ou egoístas, ou mesmo se tal decisão foi tomada de maneira racional. Contudo, é importante reconhecer a multiplicidade de fatores que influenciam o comportamento humano, especialmente para que não se caia na falácia de afirmar que as pessoas agem unicamente para que sejam satisfeitos seus interesses próprios.

Todos nós, em algum momento, ajudamos uns aos outros. Nem nós mesmos sabemos por quais motivos fazemos o que fazemos. Entender que todos estes atos são realizados com vistas à promoção dos próprios interesses apenas faz do mundo um lugar pior de se viver.

2.2.4 Isolando o efeito do Direito.

Como foi visto, diversas são as teorias acerca do comportamento humano e da formação do conjunto de razões que guiam o comportamento individual. O comportamento humano é composto por inúmeras variáveis que tornam impossível determinar, com precisão, quais são os motivos que levam as pessoas a agir de uma maneira ou de outra. Certamente, há pessoas que agem egoisticamente, buscando satisfazer seus interesses próprios, independentemente dos impactos trazidos para outros ou para a coletividade. Outros levam em consideração razões morais internalizadas, ou sentimentos diversos que

¹⁷¹ O autor denomina tais emoções como sentimentos morais, mesma terminologia adotada por Adam Smith. FRANK, Robert H. *op. cit.* p. 53

os levam a agir da maneira correta. Alguns agem por razões religiosas, outros por empatia, ou mesmo por um senso de coletividade, que reprime os impulsos individuais e guia comportamentos direcionados para o bem comum.

De acordo com as colocações de Hart e Tyler, o mundo seria composto majoritariamente de pessoas confusas, que precisam do Direito para dizer o que é correto e o que se espera do indivíduo na sociedade. Para os que adotam essa visão, a coerção, apesar de importante, seria necessária ao Direito apenas nos casos marginais, nos quais os poucos infratores colocam seu interesse pessoal acima dos bens e objetivos coletivos.

Porém, para Schauer, essa posição é contraintuitiva e carece de comprovação empírica. Nos tempos de Austin e Bentham, o Estado se limitava a regular poucas esferas da vida pública. O foco dos estudos e considerações jusfilosóficas acerca da coerção focavam o Direito Penal e as leis de responsabilidade civil. Talvez, neste cenário, fizesse mais sentido relegar a coerção para um lugar marginal na teoria do Direito e do comportamento humano. Todavia, no Estado contemporâneo o direito administrativo e os demais ramos regulatórios permeiam diversas áreas da vida e do comportamento humano. Mais do que as sanções penais e civis, o ordenamento jurídico é repleto de regulamentações sanitárias, comerciais, ambientais, consumeristas e do mercado financeiro. Provavelmente seja desnecessária a ameaça de sanções para que um pequeno comerciante deixe de cometer um homicídio; o mesmo não se pode dizer, contudo, quanto à observância de normas sanitárias, tributárias e consumeristas.

Schauer, então, propõe o isolamento das normas jurídicas das demais razões para a ação. Somente assim será possível identificar os efeitos das leis no comportamento humano, especialmente quando se exclui a coerção do cenário de possibilidades. Para tanto, o primeiro passo seria distinguir o ato de *obedecer à lei* do ato de *agir em consistência com a lei*. A título exemplificativo, imagine-se o cenário no qual uma pessoa, andando pela rua, veja o carro de seus sonhos destrancado, com os vidros abertos, com a chave na ignição, sem qualquer pessoa por perto que possa presenciar qualquer ato. Neste cenário, a grande maioria das pessoas não furtaria o veículo. Porém, o ato de abstenção não decorreria da proibição jurídica, mas sim das convicções pessoais e da formação moral do indivíduo. Veja-se que as determinações jurídicas não tiveram qualquer influência no comportamento, mesmo tendo o sujeito agido *em consistência com a lei*. A *obediência à*

lei pressupõe um ato consistente com a norma, quando todas as demais razões, exceto a própria lei¹⁷², indicam um comportamento diverso.

Discorrendo sobre as razões extralegais para a ação, Schauer as divide em dois grupos¹⁷³. O primeiro deles é o de preferências pessoais. Em vários países as práticas de canibalismo e zoofilia são proibidas. Porém, tais atos não são comumente praticados em virtude dos gostos e preferências culinárias e sexuais dos indivíduos. A maioria das pessoas entende que tais práticas são simplesmente repulsantes. Dessa forma, mesmo que tais leis não existissem, é provável que as pessoas não comam carne humana, nem façam sexo com animais. O segundo grupo diz respeito às chamadas razões morais em sentido amplo. As pessoas geralmente não matam seus desafetos ou furtam objetos desejados simplesmente e por que é, em sentido amplo, moralmente incorreto. É evidente a existência de leis contra o furto e o homicídio, mas na grande maioria dos casos, as leis não representam os motivos pelos quais as pessoas deixam de se enveredar em tais práticas.

Ao se reconhecer que estas motivações, pessoais ou morais, são relevantes e estão intimamente ligadas às causas do comportamento humano, e que estão frequentemente em consonância com os ditames legais, mesmo que não sejam dirigidos pela lei, verificamos a falsidade na dicotomia “agir por interesse próprio” ou “agir em virtude das leis”, ou mesmo do “agir por medo das sanções” ou “agir em razão do direito”. Portanto, aí talvez esteja o equívoco de Hart e Tyler, por exemplo.

Obviamente, para que se chegue a tais conclusões, é necessário adotar uma visão positivista do Direito, na qual, inevitavelmente, pressupõe-se a separação entre Direito e moral, sendo essa uma das principais críticas, já antecipadas por Schauer, à sua teoria¹⁷⁴.

Um dos críticos à teoria de Schauer, Thomas Bustamante, em análise da obra *The Force of Law*, concentra suas críticas em dois principais pontos. O primeiro deles, diz respeito à aplicabilidade do raciocínio schaueriano frente a outras teorias normativas do

¹⁷² *Law independent reasons*. SCHAUER, Frederick. *The Force... op. cit.* p. 49

¹⁷³ SCHAUER, Frederick. *The Force... op. cit.* p. 49-50.

¹⁷⁴ SCHAUER, Frederick. *The Force... op. cit.* p. 69-70.

Direito, como é o caso do positivismo inclusivo e do interpretativismo dworkiniano¹⁷⁵. O segundo, de acordo com Bustamante, diria respeito ao fato de que, ao isolar o efeito do Direito, Schauer teria falhado em explicar o caráter social das normas jurídicas, principalmente ao focar nos indivíduos ao invés de considerar a comunidade e suas interações sociais.¹⁷⁶

Partindo das conclusões acima evidenciadas de que, para Schauer, alguém só obedece ao Direito quando suas convicções morais e interesses pessoais indicam comportamento diverso do legalmente determinado, Bustamante afirma que esta visão pressupõe alguma forma de positivismo excludente, mostrando-se incompatível com outras teorias acerca da ciência jurídica. De acordo com o autor, por exemplo, para os adeptos do chamado positivismo inclusivo, o sistema jurídico é capaz de incorporar, por meio da regra de reconhecimento, princípios jurídicos que tornam impossível a determinação de seu conteúdo sem que se recorra a julgamentos morais, sendo impossível determinar o conteúdo específico de uma norma jurídica sem a remissão a considerações de caráter moral. Neste sentido, a simples possibilidade de se isolar o conteúdo do Direito de qualquer julgamento moral acaba por incompatibilizar as considerações de Schauer com o positivismo inclusivo.

Se o positivismo inclusivo está correto, então a metodologia de Schauer para determinar o caráter obrigatório de uma regra jurídica se torna insustentável em muitos casos importantes, como todos os casos difíceis e a grande maioria dos casos em que a interpretação constitucional está em jogo.¹⁷⁷

No mesmo sentido, e de forma mais intensa, as considerações de Schauer mostram-se incompatíveis com o construtivismo jurídico de Ronald Dworkin e suas variantes. De acordo com a teoria, o Direito é muito mais do que os diplomas legais postos em sentido amplo, sendo também compostos por *inputs* de moralidade política e demais considerações aplicáveis. A interpretação jurídica deve ser feita de modo a extrair, do ponto de vista dos

¹⁷⁵ BUSTAMANTE, Thomas. Coercion and the Normativity of Law: Some Critical Remarks on Frederick Schauer's *The Force of Law*. In: BEZEMEK, Christoph; LADAVAC, Nicoletta. *The Force of Law Reaffirmed: Frederick Schauer Meets the Critics*. Cham: Springer International Publishing AG, 2016, p.38.

¹⁷⁶ BUSTAMANTE, Thomas, *op. cit.* p. 39.

¹⁷⁷ "If inclusive positivism is correct, then Schauer's methodology to determine the obligatory character of a legal rule is untenable in many important cases, like the all hard cases and the vast majority of cases where constitutional interpretation is at stake." Tradução livre. BUSTAMANTE, Thomas, *op. cit.* p. 40.

princípios morais, o melhor que o Direito pode ser em cada caso concreto¹⁷⁸. Em sua obra *Justice for Hedgehogs*, Dworkin avança com suas considerações e chega a afirmar que o Direito, em verdade, seria um ramo da moralidade política¹⁷⁹. Assim, por questões óbvias, a teoria schaueriana também se mostra incompatível com a teoria dworkiniana.

Para Bustamante, “para se levantar a questão acerca da força ou do impacto da lei, é necessário pressupor uma posição teórica sobre o problema conceitual de determinar qual teoria deve ser preferida.”¹⁸⁰ Assim, tendo em vista que Schauer adota em sua pesquisa o positivismo excludente, estaria equivocado ao pressupor que os cidadãos e oficiais ordinários também compartilham da visão de que o Direito seria composto apenas pelas normas formais postas, não apresentando qualquer evidencia empírica a este respeito.

A segunda crítica se refere ao chamado caráter social das normas jurídicas. De acordo com Hart, o Direito seria um sistema de normas sociais que, primeiramente, guiam o comportamento humano de indivíduos inseridos em uma determinada sociedade e, em segundo lugar, que tem sua origem, exclusivamente, nas práticas sociais. Desta maneira, o que cria o Direito são as práticas compartilhadas e convergentes das pessoas e dos oficiais sob um ponto de vista interno àquela prática. E esta, de fato, é uma característica de extrema relevância ao Direito e às práticas jurídicas.

Contudo, a partir do momento em que Schauer, para medir a efetividade do Direito para guiar os comportamentos, foca sua pesquisa nas condutas individuais ao invés do comportamento social coletivo, acaba por ignorar boa parte das funções da ciência jurídica e da normatividade do Direito. Com efeito, os indivíduos que vivem em determinada comunidade têm a capacidade de criar um sistema jurídico comum e coordenar suas vidas de acordo com as regras estabelecidas por este sistema. Ignorar o caráter social das normas jurídicas seria ignorar a capacidade que as normas estabelecidas e entendidas em um cenário cooperativo têm de guiar e orientar comportamentos.

¹⁷⁸ DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 307-308. Tradução livre.

¹⁷⁹ DWORKIN, Ronald. *A Raposa...* *op. cit.*, p. 620.

¹⁸⁰ “(...) in order to raise the question of the force or the impact of the law one must already presuppose a theoretical position on the conceptual problem of determining which theory is to be preferred.” Tradução livre. BUSTAMANTE, Thomas, *op. cit.* p. 42.

Ao analisar apenas os comportamentos individuais e dizer que o Direito desprovido de sanções não tem relevância, Schauer acaba por aproximar seus comandos daqueles emitidos pelo bandido que exige seu dinheiro sob a ameaça de uma arma. Bustamante também critica a metodologia utilizada por Schauer, de isolar o efeito das normas jurídicas em relação às convicções morais e pessoais dos indivíduos. O Direito só faria diferença no conjunto de razões consideradas pelo indivíduo nos casos em que as leis vão contra seus interesses pessoais e contra a moralidade estabelecida. Entretanto, tais hipóteses representariam um número quase irrelevante de casos. A maioria das leis são emitidas com o objetivo de proteger e garantir os interesses coletivos e os princípios básicos de uma sociedade. Na grande maioria das vezes, os interesses pessoais e a moral estão de acordo com os princípios do Direito. A teoria de Schauer, assim, não seria capaz de explicar o fenômeno, ignorando a grande maioria dos casos e o modo pelo qual as leis geralmente funcionam.

As críticas endereçadas a Schauer são fortes e relevantes. Todavia, talvez não sejam capazes de jogar por terra sua teoria, especialmente quando se consideram os objetivos de sua pesquisa, bem como a indispensável abordagem metodológica para alcançá-los.

Schauer desenvolve uma pesquisa multidisciplinar com o propósito de analisar o comportamento humano frente às normas jurídicas postas, principalmente em virtude da tendência observada, desde os escritos de Hart, de os filósofos desconsiderarem, em certa instância, o papel da coerção na ciência jurídica. Reconhecendo que a força do Direito possui dimensões sociológicas, psicológicas, políticas e econômicas que vão além da filosófica¹⁸¹, o autor busca, por meio de pesquisas teóricas e empíricas, analisar o papel da coerção na ciência jurídica, resgatando sua importância. Fica claro, aqui, que Schauer não pretende desenvolver uma nova, muito menos completa, teoria do Direito.

Diante dos objetivos perseguidos, uma das únicas maneiras, se não a única, de identificar os efeitos da lei no comportamento do indivíduo seria isolá-lo dos efeitos produzidos pelas diversas outras razões que compõem o conjunto de fatores capazes de influenciar o agir humano. Assim, é indispensável que se isole a lei posta da moral, dos interesses pessoais e das demais razões. Nesta senda, o enquadramento da teoria

¹⁸¹ SCHAUER, Frederick. *The Force... op. cit.*, p. xi.

schaueriana em alguma corrente positivista, mesmo que seja a excludente, é mera consequência, ainda que inevitável, dos objetivos da pesquisa e da metodologia adequada.

Uma concepção muito abrangente do Direito torna virtualmente impossível determinar o efeito das decisões dos juízes, das instruções normativas, dos decretos, das leis, daquilo que se comumente se entende como o Direito, ou ao menos de parte dele, nas decisões tomadas pelos cidadãos e oficiais. Schauer se preocupa, aqui, com o que Ruth Gavison denominou de *first-stage law*¹⁸². Se esta é apenas uma parte do Direito, ou sua totalidade, não importa para o presente estudo. Talvez o presente estudo poderia ser conduzido mesmo que se adotasse uma posição dworkiniana, uma vez que o próprio Dworkin já fez esta diferenciação, denominando tais estatutos, decretos e leis sujeitas ao teste de pedigree de normas pré-interpretativas¹⁸³.

Por mais que uma teoria afirme que o Direito seja composto não somente pelas leis postas, como também pela moral e por outros elementos normativos, é possível identificar aquelas que foram aprovadas e sancionadas pelo legislativo e demais órgãos competentes, compondo um conjunto de leis formais, de modo a tornar viável a análise da parcela que, universalmente, é conhecida como ordenamento jurídico. Afinal, quando famosos praticantes da desobediência civil como Henry David Thoreau, Gandhi, as sufragistas, Martin Luther King, Nelson Mandela e outros desafiaram as leis de seu tempo, fizeram-no entendendo que estas regras formais eram injustas e iam contra preceitos morais básicos.

No que diz respeito à abrangência e especificidade de sua metodologia, é necessário observar que a identificação e explanação de teorias jurídicas debruçam-se sobre alguns casos marginais aptos a isolar os elementos necessários à análise de determinada proposição. Grande parte das discussões filosóficas acerca da natureza do Direito e de seu conteúdo são focadas nos chamados casos difíceis. Dworkin, por exemplo, ao refutar a teoria de Hart no que diz respeito à discricionariedade judicial e ao lugar da moralidade política no Direito, acaba focando nos chamados *hard cases*, ou casos difíceis, mesmo que eles sejam a exceção do processo de adjudicação. É que, nos casos fáceis, geralmente os

¹⁸² GAVISON, Ruth. Comment: Legal Theory and the Role of Rules. *Harvard Journal of Law and Public Policy*, v. 14, n. 3. Oxford: Clarendon, 1991, p. 741. A autora ainda esclarece que outros teóricos se utilizam de nomenclaturas diversas para o mesmo objeto. Alguns equivocadamente denominam de Direito positivo, outros de direito pré-interpretativo (Dworkin).

¹⁸³ Vide nota supra.

diplomas normativos postos – ou normas pré-interpretativas – e a moral apontam para a mesma solução. A discussão só faz sentido em um número limitado de situações em que, caso as decisões judiciais se pautassem somente na legislação em vigor, resultariam em um desfecho imoral e indesejado. Um exemplo clássico, amplamente utilizado e analisado pela literatura jurídica é o julgamento do caso *Riggs vs. Palmer*¹⁸⁴, em 1889.

Da mesma maneira, na análise da relação entre o Direito posto e o comportamento humano, é necessário isolar os elementos que podem interferir no referido exame, ainda que estes casos sejam raros, ou não, no cotidiano. Como observado, Schauer busca separar sistematicamente as razões jurídicas das razões morais e pessoais na investigação do comportamento humano.

Os objetivos da análise e a metodologia utilizada provavelmente também sejam suficientes para responder à crítica relativa ao caráter social das normas jurídicas e o foco de Schauer nas atitudes individuais. Certamente, as contribuições de Hart foram imensas ao apresentar o Direito sob a forma de regras sociais em sentido duplo: primeiramente, porque a origem do Direito ocorre por meio de práticas sociais e, em segundo, pelo fato de as normas jurídicas guiarem o comportamento humano nas sociedades. Também é indiscutível que o Direito e as normas sociais possuem papel fundamental na organização e coordenação social, “porque o grupo social que vive sob certas leis só pode coordenar suas ações de acordo com a regra, caso essa regra exista no mundo social e seja capaz de fornecer razões para a ação.”¹⁸⁵

Por outro lado, também se pode dizer que a coordenação e as decisões tomadas coletivamente decorrem do conjunto de decisões individuais dos sujeitos que compõem determinada comunidade. De fato, as decisões tomadas individualmente levam em consideração inúmeros fatores, dentre eles, razões de moralidade e de coordenação social e isso, em momento algum, é negado por Schauer. Tais razões podem ser determinantes no processo de tomada de decisões. Os indivíduos podem se sentir compelidos a seguir os ditames legais por razões morais internalizadas, ou mesmo por sentirem-se inseridos em

¹⁸⁴ DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 37. Neste caso, o neto assassina seu avô, para que receba sua herança, no medo de que o testamento já redigido fosse alterado ou invalidado. Naquele tempo, não havia qualquer restrição legal para que o herdeiro recebesse sua herança.

¹⁸⁵ BUSTAMANTE, Thomas, *op. cit.*, p. 46-46.

uma comunidade, cabendo ao indivíduo levar tais razões em consideração, ou não, no momento da tomada de decisões.

A análise das razões para agir sob uma perspectiva individual apresenta, ainda, outras vantagens. Um dos grandes problemas sociais observados na sociedade diz respeito exatamente aos problemas de cooperação e coordenação social, frente a atitudes egoísticas dos indivíduos. É que em uma sociedade complexa, na qual os indivíduos possuem direitos e deveres para com a sociedade e seus pares, atitudes guiadas por interesse próprio tendem a gerar benefícios pessoais muito grandes em relação aos prejuízos coletivamente gerados. Da mesma maneira, em alguns casos, a única opção racional e economicamente dominante é a de agir egoisticamente. É o chamado dilema do prisioneiro, que será explorado adiante.

Posto isto, as considerações de Schauer e sua tentativa de isolar os efeitos do direito no conjunto de razões aptas a guiar o comportamento humano são de extrema relevância na busca por um sistema jurídico cada vez mais eficiente. Para tanto, no presente estudo, separar o Direito das demais razões que orientam a ação é tarefa necessária.

Já foi dito acima que, por diversas razões, as pessoas deixam seus interesses de lado, seguindo normas jurídicas e sociais. Várias teorias buscam explicar tais motivos. Algumas delas afirmam que tais atitudes são tomadas por razões morais; outras, pela internalização de normas e expectativas sociais; outras, para que os indivíduos sintam-se bem consigo mesmos; e outras, ainda, por questões evolucionárias ou neurocientíficas¹⁸⁶.

A importância destas pesquisas e conclusões reside no fato de que é simplesmente um erro analisar as motivações humanas sob um enfoque exclusivo, seja do interesse próprio, seja dos ditames legais. O comportamento humano é simplesmente complexo demais para ser analisado sob a perspectiva de um homem mau ou de um homem bom. Talvez este tenha sido o erro de Hart, Tyler e de outros teóricos, que ignoram o homem moral: “a pessoa que age por razões outras que não o interesse próprio, mas não precisa de motivações, ou prescrições, ou instruções legais para agir em conformidade.”¹⁸⁷

¹⁸⁶ SCHAUER, Frederick. *The Force...* op. cit., p. 62.

¹⁸⁷ “(...) the person who acts for reasons other than self-interest but who does not need the motivations or prescriptions or instructions of the law to get her to do so.” Tradução livre. *Idem*.

A dicotomia se torna ainda mais manifesta quando se considera o caráter contingente da percepção moral do indivíduo. Diferentes indivíduos têm diferentes percepções acerca do certo e do errado, que podem variar em virtude de elementos de caráter social, histórico, psicológico, dentre outros. Isso é observado quando analisamos até regras simples e cotidianas. Frequentemente, quando europeus, especialmente os advindos da Escandinávia, viajam a países como o Brasil ou Estados Unidos, ficam surpresos com as pessoas que atravessam as ruas mesmo quando o sinal de pedestres se encontra fechado.

As pessoas têm diferentes percepções não só do que é certo ou errado, mas também acerca da virtude e da aplicabilidade de determinadas leis. A isto, adicione-se o fato de que, conforme visto, as regras são naturalmente sub ou sobreinclusivas e vão, em alguns casos, contra as justificações que as fundamentam. A maior parte das pessoas que desobedecem às leis de trânsito o fazem por acreditar que naquela situação as leis produzem resultados inadequados, porém não são contra as leis de trânsito em si. Por diversas vezes estas diferentes percepções fazem com que boas pessoas, bem intencionadas, tomem decisões erradas.

Seja por acreditarem que uma lei é ruim ou tola, seja por acreditarem que uma boa lei produz resultados indesejados em algumas situações, os indivíduos frequentemente se deparam com situações nas quais todas as suas convicções apontam para determinada atitude que vai contra as regras jurídicas. São nestas situações que podemos observar o real efeito das leis no seu comportamento. É aí que a chamada normatividade do Direito se mostra aparente ou não.

Não se ignora os efeitos das normas sociais no comportamento humano. Ao contrário, como se verá no capítulo 4.4.2, elas ocupam papel de destaque no conjunto de razões levadas em consideração no processo de tomada de decisões. Entretanto, para que se determine o real efeito das normas jurídicas no comportamento, parece ser acertada a metodologia de se isolar seus efeitos das demais razões consideradas pelo indivíduo.

A questão a ser analisada, assim, passa a ser o efeito da lei no comportamento individual quando, diante de uma situação concreta, todas as razões, excluindo-se a lei, apontam para sua desobediência. Mais importantes são as situações nas quais as leis não

oferecem sanções, ou não as aplicam da maneira devida. É o que Schauer busca analisar por meio de considerações teóricas e empíricas.

2.2.5 *As pessoas e oficiais realmente obedecem à lei?*

No mundo acadêmico, poucas foram as pesquisas que focaram diretamente a questão de as pessoas obedecerem às leis, independentemente das sanções, caso suas razões extralegais apontem para comportamento diverso. Entretanto, as poucas pesquisas existentes indicam que, nestes casos, a lei em si faz pouca diferença.

Uma pesquisa realizada por professores da Faculdade do Arizona analisou a resposta de 1432 membros da comunidade acadêmica e advogados em relação à seguinte situação hipotética: um professor, vinculado a uma regra segundo a qual as provas de seus alunos deveriam ser corrigidas sem identificação¹⁸⁸ deveria decidir como proceder.

Os participantes, em geral, responderam que a regra deve ser seguida, independentemente de seu resultado, demonstrando uma inclinação de respeito às normas. Contudo, quando colocados de frente a situações concretas, nas quais a aplicação da regra gerava resultados injustos, as respostas indicaram que os participantes preferiam os resultados justos em detrimento à aplicação da regra.

Duas outras pesquisas realizadas com estudantes de Direito demonstraram que os indivíduos estão mais propensos a tomar decisões de acordo com suas inclinações políticas e pessoais do que de acordo com as leis, ainda que as regras sejam claras, existam incentivos para o seu cumprimento e que haja instruções precisas de que suas preferências pessoais não devem ser levadas em consideração no processo de tomada da decisão.¹⁸⁹

Estas conclusões não são, de modo algum, surpreendentes. Seria ingênuo ignorar que preferências políticas e pessoais exerçam forte influência na tomada de decisões seja no âmbito pessoal, seja no âmbito jurídico.

¹⁸⁸ SCHWEITZER, Nicholas; SYLVESTER, Douglas; SAKS, Michael. Rule Violations and the Rule of Law: A Factorial Survey of Public Attitudes. *DePaul Law Review*, 2007. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=951005>>. Acesso em 15 jun. 2018

¹⁸⁹ FURGESON, Joshua; BABCOCK, Linda; SHANE, Peter, *apud* SCHAUER, Frederick. *The Force... op. cit.*, p. 64.

Um caso amplamente discutido no Brasil diz respeito à prisão de condenados em ação penal. A Constituição Federal, em seu artigo 5º, inciso LVII, dispõe que “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória.” De acordo a lei constitucional, somente após terem sido esgotados todos os recursos, respeitado o devido processo legal, alguém, condenado em ação penal, poderia ter sua liberdade privada por meio do encarceramento. Apesar da clareza da norma, em 17 de fevereiro de 2016 os ministros do Supremo Tribunal Federal mudaram o entendimento estabelecido para que, em suma, o princípio da presunção de inocência fosse compatibilizado com a efetividade judicial.

Recentemente, o ex-presidente Presidente Luiz Inácio Lula da Silva foi investigado e condenado por seu envolvimento em crimes de corrupção, tendo sido preso após sua condenação pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região.¹⁹⁰ Naquela oportunidade, vários juristas afirmaram não haver provas que fundamentassem a condenação, tratando-se de um julgamento de caráter evidentemente político¹⁹¹.

Indo além, o processo de tomada de decisões é influenciado por diversos outros fatores. Shai Danziger, Jonathan Levav e Liora Avnaim-Pessoa desenvolveram uma pesquisa¹⁹² na qual buscaram identificar fatores externos que podem influenciar as decisões judiciais, testando o brocardo realista segundo o qual *a justiça é aquilo que o juiz comeu no café da manhã*¹⁹³. Foram analisadas 1.112 audiências de livramento condicional presididas por 8 juízes experientes, buscando-se identificar padrões que influenciavam as decisões. Os resultados indicaram que um dos fatores que melhor explicavam as decisões judiciais era o horário dos intervalos e a fome e o cansaço dos julgadores responsáveis. No início do dia, cerca de 65% dos pedidos de livramento condicional eram deferidos, observando-se uma queda gradual nesse percentual ao longo do período da manhã, chegando a próximo de zero logo antes do intervalo para o almoço. Reiniciadas as sessões

¹⁹⁰ Vide Apelação Criminal nº 5046512-94.2016.4.04.7000.

¹⁹¹ Como exemplo, pode citar Margarida Lacombe Camargo, Moreira da Silva Filho, Luiz Eduardo Soares, Thomas Bustamante e Magda Barros Biavaschi. Neste sentido, vide: PASTORE, Stela. *Juristas condenam julgamento político de Lula*. Disponível em: <<https://www.extraclasse.org.br/exclusivoweb/2018/01/juristas-condenam-julgamento-politico-de-lula/>>. Acesso em 16 jun. 2018.

¹⁹² DANZINGER, Shai; LEVAV, Jonathan; AVNAIM-PESSO, Liora. *Extraneous factors in judicial decisions*. PNAS, Boston, Broad Institut, v.108, n.17, p.6889-6892, abr 2011. Disponível em: <<http://www.pnas.org/content/pnas/108/17/6889.full.pdf>>. Acesso em 16 jun. 2018.

¹⁹³ No original: “Justice is ‘what the judge ate for breakfast’.”

volta-se a observar um índice próximo de 65% que, novamente, reduz-se gradualmente. O movimento é repetido a cada início da jornada e a cada intervalo.

Segundo os pesquisadores, os resultados demonstraram que a fome e a fadiga mental acabam por fazer com que os juízes adotem uma posição de *default*, mantendo a situação e as condições daqueles presos.

Os exemplos acima podem representar casos extremos, todavia, não se pode ignorar o efeito de fatores externos ao Direito na formação da decisão judicial. Esta é a principal afirmação dos teóricos do chamado Realismo Jurídico. De acordo com a teoria, os tomadores de decisão frequentemente entendem e interpretam a lei à luz de suas preferências extralegais¹⁹⁴. A fundamentação jurídica, em última instância, seria elaborada para que se amoldasse a estas preferências.

Outras pesquisas empíricas também suportam a conclusão de que as leis contrárias às convicções morais e pessoais dos indivíduos, quando desprovidas de sanções, pouco influenciam no comportamento humano. Schauer traz alguns exemplos:

[a]ntes de os computadores facilitarem o processo de rastreamento de pessoas que não apareciam no tribunal em resposta a citações por infrações de trânsito, por exemplo, a taxa de não aparição era de 60%, embora nesses casos o “comando” legal fosse direcionado a uma pessoa específica para envolver-se no ato particular de comparecer em tribunal. Pode-se dizer o mesmo sobre as pessoas que são convocadas individualmente para comparecer ao júri, em que as taxas de obediência, quando ausentes penas rigorosas já foram estimadas em 20% e estão, frequentemente, na faixa de 30% a 50%.

Da mesma forma, a satírica taxa de parquímetros em San Francisco foi de 40% em 2007, e os relatórios oficiais indicam que as taxas de cumprimento à determinação de licenças obrigatórias para cães em Nova York, Nova Jersey e Pensilvânia estão abaixo de 20% e, ao menos em Nova York, cerca de 3% para licenças compulsórias para gatos. Na Austrália, a desobediência às leis que tratam da faixa de veículos de alta ocupação foi de 90% sem sanções ou fiscalização e foi estimada em mais de 50% nos Estados Unidos. Da mesma forma, foi relatado que a evasão tarifária em cidades e países com os chamados sistemas de honra de coleta de tarifas em transporte público têm taxas equivalentemente altas. A conformidade com as leis que determinam o uso de capacetes a motociclistas na Jamaica foi estimada em 6%, e um estudo descobriu que, em circunstâncias de baixa fiscalização, o grau de cumprimento de uma lei de Hong Kong proibindo a venda de tabaco a menores estava abaixo de 19%. Mais recentemente, a lei que restringe a venda de maconha para uso apenas por razões médicas é amplamente ignorada, e o New York Times, reveladoramente, descreve a prática generalizada como um fato que cria “poucos problemas”,

¹⁹⁴ Neste sentido, vide DITTO, Peter H; PIZARRO, David A; TANNENBAUM, David. Motivated Moral Reasoning. In BARTELS, Daniel M. *et. al.* *The Psychology of Learning and Motivation*, v.50. Burlington: Academic Press, 2009, pp.307-338.

presumivelmente na suposição de que o desrespeito à lei em si é não é problemático.¹⁹⁵

Talvez uma das questões mais interessantes acerca do cumprimento voluntário das leis venha do direito tributário. A literatura a este respeito afirma que, em geral, observa-se o cumprimento das obrigações tributárias, tanto o recolhimento, quanto o envio de declarações, em grande parte, de maneira voluntária. Entretanto, o cumprimento referido, pode não ser tão voluntário assim.

Os sistemas tributários de vários países já se utilizam de técnicas de tributação e recolhimento de impostos que tornam virtualmente impossível a evasão tributária de grande parte dos contribuintes. Um dos principais exemplos diz respeito aos tributos retidos na fonte. Em vários ordenamentos jurídicos o ente tributante determina que as fontes pagadoras de rendimento, salários e serviços sejam responsáveis por reter parte do pagamento a título de tributos. Essa e outras técnicas de tributação, como é o caso da substituição tributária, representam, justamente, formas de facilitar a fiscalização e de reduzir a evasão fiscal. Porém, uma vez que a opção de pagar ou não os valores devidos ao Fisco é retirada do contribuinte, que recebe seus rendimentos já com o desconto dos tributos, é inadequado se afirmar que tais pagamentos são voluntários.

Além disso, a análise acerca da voluntariedade do pagamento de tributos mostra-se complexa em virtude das fortes sanções geralmente impostas pelos ordenamentos jurídicos. Em grande parte dos países, deixar de entregar as declarações ao Fisco ou deixar

¹⁹⁵ “Before computers facilitated the process of tracking down people who did not appear in court in response to citations for traffic violations, for example, the nonappearance rate was 60 percent, even though in such cases the legal “command” was directed to a particular person to engage in the particular act of showing up in court. Much the same can be said about people who are individually summoned to appear for jury duty, where compliance rates absent stringent sanctions have been found to be as low as 20 percent, and are often in the 30 to 50 percent range.

Similarly, the scofflaw rate for parking meters in San Francisco was 40 percent in 2007, and official reports indicate that compliance rates for mandatory pet licenses in New York, New Jersey, and Pennsylvania are below 20 percent for dog licenses and, at least in New York, around 3 percent for cat licenses. In Australia, noncompliance with High-Occupancy Vehicle lane laws was 90 percent without enforcement and was estimated at over 50 percent in the United States. Similarly, fare evasion in cities and countries with so-called honor systems of fare collection on public transportation has been reported at equivalently high rates. Compliance with motorcycle helmet laws in Jamaica has been estimated at 6 percent, and one study found that under circumstances of low enforcement, the degree of compliance with a Hong Kong law prohibiting tobacco sales to minors was below 19 percent. Most recently, the California law restricting the sale of marijuana and its use only for medical reasons is widely disregarded, and the New York Times, tellingly, describes the widespread disregard for the law as creating “few problems,” presumably on the assumption that disregard for the law itself is not problematic.” Tradução livre. SCHAUER, Frederick. *The Force... op. cit.*, p. 65-66.

de recolher propositalmente seus tributos, além de gerar severas penalidades financeiras, configura crime punível com penas de privação da liberdade. Neste sentido, dizer que tais pagamentos são voluntários seria o mesmo que dizer que alguém reduz voluntariamente a velocidade de seu carro quando passa por um radar, ou que um ladrão deixa voluntariamente de furtar algo desejado por estar guardado por câmeras de segurança. William Baum ressalta que “o principal obstáculo ao sentimento de liberdade é a coerção. As pessoas não podem se sentir livres quando coagidas – isto é, quando seu comportamento é controlado pela ameaça de consequências aversivas.”¹⁹⁶

Por meio dessas considerações, não se pretende dizer que as pessoas não recolham tributos voluntariamente na ausência de sanções, mas sim que o número de indivíduos que procedem desta maneira é bem inferior. Nos Estados Unidos, por exemplo, as taxas de desobediência à lei tributária, excluídos os casos de retenção na fonte, ultrapassam 50%, mesmo diante do risco de aplicação de severas penalidades¹⁹⁷.

Se a questão do cumprimento voluntário da lei pelos cidadãos já é controversa, a que diz respeito a oficiais se torna ainda mais.

As teorias de jurídicas de Bentham e Austin, focadas na centralidade e na essencialidade da coerção ao Direito, foram criticadas não somente pelo fato de que as pessoas, mesmo em tese, possam internalizar as leis e segui-las independentemente das sanções. Também sofreram críticas por não serem capazes de explicar o fato de que nos sistemas jurídicos modernos é esperado que os oficiais obedeçam às leis e, mais importante, o motivo pelo qual de fato as obedecem.

Para Schauer, as mesmas considerações aplicáveis aos cidadãos comuns também o são no que diz respeito aos oficiais, ao menos àqueles que estão em níveis inferiores da hierarquia.¹⁹⁸ Por exemplo, os policiais se sujeitam a diversas leis, decretos e outros instrumentos que limitam e regulam seus poderes de atuação. Caso ultrapassem algum limite, os oficiais podem ser responsabilizados civil e criminalmente, suas investigações

¹⁹⁶ BAUM, William M. *Compreender o Behaviorismo: Comportamento, cultura e evolução*. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2006, p. 189.

¹⁹⁷ SCHAUER, Frederick. *The Force... op. cit.*, p. 67.

¹⁹⁸ SCHAUER, Frederick. *The Force... op. cit.*, 86

podem ser consideradas nulas e, em eventual processo penal, podem, inclusive, perder o direito de exercer suas funções.

Da mesma maneira, as atividades dos auditores da receita federal são reguladas, de modo que possuem discricionariedade limitada, podendo, ainda, responder pessoalmente pelos atos praticados no exercício do ofício. Nesse sentido, no Brasil, o parágrafo único, do artigo 142, do Código Tributário Nacional dispõe que “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” Em caso de fiscalização, mesmo que o auditor fiscal acredite na inconstitucionalidade da lei, mesmo que acredite na boa-fé do contribuinte, mesmo que o lançamento possa causar injustiças, não lhe resta qualquer margem de discricionariedade. Assim, os auditores preferem realizar o lançamento, para que o contribuinte se defenda nas vias administrativa e judicial, a se sujeitar a eventual responsabilidade por sua omissão.

Desta forma, a princípio, não é possível observar grandes diferenças entre as considerações aplicáveis a estes oficiais e aos cidadãos comuns, inexistindo evidências empíricas de que ambos obedeceriam às leis, caso elas fossem contrárias ao seu melhor julgamento¹⁹⁹, na hipótese de exclusão das sanções.

A questão mais controvertida, contudo, diz respeito ao comportamento, frente ao Direito, dos oficiais que estão nos topos das cadeias hierárquicas. Membros do Congresso Nacional, ministros do Supremo Tribunal Federal e o Presidente da República praticamente não estão sujeitos a sanções formais caso aprovem, julguem ou sancionem leis inconstitucionais de maneira equivocada. As sanções, nestes casos, geralmente são reservadas à esfera política. O que se espera destes oficiais é a obediência às leis, sendo este um dos pressupostos do Estado de Direito, posto que a sua ausência transforma o Estado em um absolutismo, sustentado apenas pela ameaça do uso da força.

De fato, é o próprio ordenamento jurídico que, por meio de suas normas de organização do Estado e de divisão de competências, confere os poderes a estes agentes e observa, geralmente, atos em conformidade com o Direito. A questão que se coloca, entretanto, é se, inexistentes as sanções formais, os altos oficiais obedeceriam às leis

¹⁹⁹ SCHAUER, Frederick. *The Force... op. cit.*, p. 86.

quando elas vão de encontro às suas demais razões, morais, políticas, e pessoais. Schauer traz alguns exemplos.

No ano de 2011 a Líbia passou por uma guerra civil na qual as forças revolucionárias buscavam destituir o ditador Muammar al-Gaddafi, que estava no comando do país há 42 anos. Por diversas razões políticas, estratégicas e humanitárias a ONU autorizou o estabelecimento de uma zona de exclusão aérea sobre a Líbia, marcando o início de uma intervenção armada estrangeira, liderada pela OTAN, para proteger os civis. Os Estados Unidos enviaram drones não tripulados para apoiar as forças revolucionárias. Para a população americana, entretanto, a participação do país passou a ser controversa, uma vez que, de acordo Resolução de Poderes de Guerra, de 1973, caso uma intervenção hostil estadunidense em território estrangeiro perdure por mais de sessenta dias, a ação deve ser autorizada pelo Congresso.

A intervenção certamente perdurou por prazo superior ao previsto. Porém, não houve qualquer consulta ao Congresso. Questionada, a administração do ex-presidente Barack Obama afirmou que, diante do fato de que os ataques não eram tripulados, não representando qualquer risco a soldados americanos, tais ataques não poderiam ser considerados hostis para fins legais. A justificativa foi motivo de zombaria até pelos aliados políticos. Claramente, tratava-se de ato ilegal.

Entretanto, realmente, não houve qualquer morte de soldados americanos e a intervenção dos países na Líbia atingiu seus objetivos, retirando do Poder um ditador sádico e despótico. Assim, apesar da ilegalidade do ato, diante do resultado favorável na esfera política, a questão atraiu pouca atenção da mídia e dos cidadãos, sendo prontamente esquecida. Em outras palavras, diante da ausência de sanções, neste caso, a ilegalidade pouco importou. Este resultado não é incomum.

Os prefeitos de São Francisco e de New Paltz, antevendo a mudança de opinião pública, emitiram atos permitindo o casamento entre pessoas do mesmo sexo, em afronta ao ordenamento jurídico em vigor, todavia, não sofreram qualquer penalidade formal ou política.²⁰⁰

²⁰⁰ SCHAUER, Frederick. *The Force... op. cit.*, p. 90.

No Brasil, recentemente, observamos situação semelhante. No dia 31 de agosto de 2016, a ex-presidente Dilma Rousseff foi impedida de continuar seu mandato em virtude da prática de crime de responsabilidade fiscal. Mais de 500 juristas brasileiros repudiaram o processo de impeachment, reputando-o como manifestamente ilegal e inconstitucional²⁰¹. Porém, a opinião pública acerca de Dilma exerceu indubitável pressão sobre os deputados e senadores. A forte crise econômica e o crescimento dos índices de desemprego fizeram com que apenas 9% da população aprovassem seu governo²⁰². No mesmo sentido, pesquisas indicam que apenas 27% da população era contrária ao processo de impeachment²⁰³. Se, conforme afirmado pelos juristas, o processo de impeachment foi ilegal, é razoavelmente possível que os deputados e senadores responsáveis não se submetam a qualquer sanção legal ou política.

Todos estes casos²⁰⁴ demonstram que os oficiais situados no topo da cadeia hierárquica geralmente não estão sujeitos a qualquer sanção formal e tendem a agir, geralmente, levando em consideração suas preferências políticas e pessoais. É claro que, em grande parte das vezes, os ditames legais coincidem com tais preferências. Entretanto, não está claro como o ordenamento jurídico guia (se é que guia) o comportamento destes oficiais quando seus interesses e preferências são contrários à lei. Ao que parece, quando o resultado de uma política dita ilegal tem resultados positivos e é apoiada pela opinião pública, observa-se a mitigação de quaisquer sanções políticas que poderiam surgir. Não se pretende dizer que as sanções políticas não existem, mas que elas dependem muito mais da opinião pública do que das leis em si.

²⁰¹ PETIÇÃO PÚBLICA. *A Nova Campanha da Legalidade: Manifesto de Juristas em Defesa da Constituição e do Estado de Direito*. Disponível em: <<http://www.peticaopublica.com.br/pview.aspx?pi=br89296>>. Acesso em: 17 jun. 2018.

²⁰² GOIS, Chico de. *Índice de aprovação do governo Dilma é de 9%, revela CNI-Ibope*. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/brasil/indice-de-aprovacao-do-governo-dilma-de-9-revela-cni-ibope-16620595>>. Acesso em 17 jun. 2018.

²⁰³ G1. *68% apoiam impeachment de Dilma, diz pesquisa Datafolha*. Disponível em: <<http://g1.globo.com/politica/noticia/2016/03/68-apoiam-impeachment-de-dilma-diz-pesquisa-datafolha.html>>. Acesso em 17 jun. 2018.

²⁰⁴ Para mais exemplos, vide: SCHAUER, Frederick. *When and How (If at All) Does Law Constrain Official Action?* Georgia Law Review n 44. Athens: University of Georgia School of Law, 2010, p. 769-801.

2.2.6 A função e habilidades da coerção.

Como se viu até agora, é possível, mesmo que conceitualmente, a concepção e criação de um sistema jurídico desprovido de sanções. Com efeito, este foi um dos principais erros de Bentham e Austin ao descrever o Direito. Todavia, apesar da possibilidade fictícia, as pesquisas já exploradas demonstram que o número de pessoas que seguem as leis independentemente de suas convicções morais e pessoais é menor do que se imagina. No mundo real, a coerção é instrumento indispensável para o funcionamento das sociedades, o que é reconhecido, inclusive, pelos teóricos que defendem a dispensabilidade da coerção na conceituação do Direito.

Hart, por exemplo, afirma que, apesar de não ser essencial ao direito, a coerção é uma necessidade natural em todos os sistemas jurídicos²⁰⁵. Raz, conforme dito, afirmou que um sistema jurídico desprovido de sanções é logicamente possível, mas impossível na realidade humana.²⁰⁶ Da mesma maneira, Shapiro reconhece que:

[d]e fato, seria absurdo negar que, pelo menos no mundo moderno, o desvio social causado pelo caráter perverso é uma das razões pelas quais o direito é uma instituição social indispensável. É realmente provável que a vida fosse pobre, desagradável, brutal e curta, caso os sistemas jurídicos não mantivessem a ordem por meio de ameaças de coerção.²⁰⁷

Obviamente, é desejável que nenhuma sociedade baseie a obediência de seus cidadãos exclusivamente na ameaça do uso da força. As questões acerca da legitimidade do sistema jurídico e de seus governantes são fundamentais para que haja cooperação e coordenação social de longo prazo.

Porém, o que se pretende demonstrar é que, uma vez que reconhecemos que as pessoas agem moral e altruisticamente, podemos dizer que o direito não está somente a um, mas a dois passos dos atos de interesse próprio. As pessoas buscam fazer a coisa certa, mesmo que para isso tenham que deixar seus interesses e convicções pessoais de lado ou, muitas vezes, as normas jurídicas. Em algumas oportunidades, contudo, o julgamento

²⁰⁵ HART, *op. cit.*, p. 215.

²⁰⁶ RAZ, *op. cit.*, p. 158.

²⁰⁷ “Indeed, it would be absurd to deny that, in the modern world at least, social deviance caused by vicious character is one of the reasons why law is an indispensable social institution. It is indeed likely that life would be poor, nasty, brutish, and short without legal systems maintaining order through threats of coercion.” Tradução livre. SHAPIRO, *op. cit.*, p. 175.

acerca da justiça e da correteza de determinados atos se mostra completamente equivocado. Nestes casos, é ainda mais importante que se garanta o cumprimento das determinações jurídicas em detrimento de julgamentos morais falhos. O Direito e as sanções não se prestam apenas para punir os infratores, como também para evitar que pessoas bem intencionadas tomem decisões morais equivocadas. Geralmente, as pessoas não são contra as leis que proíbem a embriaguez ao volante, entretanto, não veem problema em dirigir seus carros após terem ingerido apenas uma ou duas taças de vinho.

No âmbito tributário, por exemplo, diversas pessoas se veem legitimadas a deixar de recolher seus impostos, por uma questão de justiça, nos casos em que os valores recolhidos são desperdiçados ou desviados. Entretanto, o não pagamento generalizado pode – e provavelmente irá – acarretar sérios prejuízos orçamentários, comprometendo políticas públicas essenciais. Em sociedades modernas e complexas é fundamental que haja cooperação por parte dos cidadãos, e o Direito e as sanções devem exercer seu papel para desencorajar os infratores e os julgamentos morais equivocados, orientando comportamentos de longo prazo.

O Direito e as sanções podem indicar os comportamentos corretos e alterar o perfil social em diversas situações, especialmente nos casos em que os indivíduos não possuem posicionamento formal sobre o tema, ou quando apenas uma pequena parcela da sociedade apoia determinado tema.

As políticas de proteção ao meio ambiente, por exemplo, em seu início, eram apoiadas por uma pequena parcela da sociedade, e a legislação a este respeito evoluiu gradativamente para que se instituisse a proteção dos bens naturais. Juntamente com a legislação, também evoluiu a percepção coletiva acerca da importância do meio ambiente e de sua proteção.

Outro exemplo, ainda mais marcante, diz respeito às leis de segregação racial na África do Sul e, mais especificamente, nos Estados Unidos. Mesmo com o fim da Guerra Civil Americana e a vitória dos estados do norte, a segregação racial se tornou presente e aceita pelo ordenamento jurídico e pelas cortes daquele país. Após uma longa luta pelos direitos civis, a Suprema Corte passou a entender inconstitucionais as leis de segregação, a partir do julgamento do caso *Brown vs. Board of Education*. Naquela oportunidade,

discutia-se a constitucionalidade das leis que determinavam a separação de alunos brancos e negros nas escolas públicas norte-americanas. Após longas discussões, a corte entendeu, em maio de 1954, por unanimidade, que “instalações educacionais separadas são inerentemente desiguais”²⁰⁸, ferindo a constituição. Diante da demora observada em alguns estados na implementação de políticas para promover o fim da segregação nas escolas públicas, um ano depois, em maio de 1955 a corte decidiu que as medidas deveriam ser tomadas da maneira mais rápida possível. Em alguns casos, a integração contou com o apoio das forças armadas. Schauer ressalta que a convivência determinada pelas cortes e muitas vezes pelo uso da força exerceu papel determinante na internalização da tolerância racial.

Embora a integração em quase todas as escolas anteriormente segregadas tenha sido majoritariamente forçada pelos tribunais (e em alguns casos reforçada militarmente) e portanto involuntária, algumas evidências sugerem que estar em uma escola com afro-americanos (ou ter filhos em uma escola com afro-americanos) teve um efeito positivo sobre a tolerância racial genuinamente internalizada, mesmo que o efeito inicial da lei tenha sido inteira e diretamente coercitivo.²⁰⁹

O Direito advém e encontra seus fundamentos em práticas sociais internalizadas, sendo que sua criação obedece aos objetivos e anseios de determinada comunidade. Porém, a dinâmica de interação e influência observada entre o Direito e as práticas sociais é uma via de mão dupla. O ordenamento jurídico, quando utilizado da maneira correta, pode influenciar o comportamento individual voluntário, alterando a percepção coletiva acerca de determinado tema.

Quando os indivíduos não possuem opiniões formadas acerca de determinado tema, ou possuem posições fracas, é possível que a simples promulgação de uma lei sirva como instrumento de fixação de entendimentos, guiando as atitudes voluntárias em direção aos princípios e objetivos que compõem a coordenação e a cooperação social. Entretanto, ressalta Schauer, quando a lei vai contra convicções individuais pré-estabelecidas, seria

²⁰⁸UNITED STATES COURTS. *History - Brown v. Board of Education Re-enactment*. Disponível em: <<http://www.uscourts.gov/educational-resources/educational-activities/history-brown-v-board-education-re-enactment>>. Acesso em 18 jun. 2018.

²⁰⁹“Although integration in almost all previously segregated schools was overwhelmingly court- enforced (and in some cases militarily enforced) and thus involuntary, some evidence suggests that being in a school with African- Americans (or having one’s children in a school with African- Americans) had a positive effect on genuinely internalized racial tolerance, even if the initial effect of the law was entirely directly coercive.” Tradução livre. SCHAUER, Frederick. *The Force...* op. cit., p. 147.

ingênuo dizer o mesmo.²¹⁰ Especialmente nos casos em que as pessoas oferecem inicialmente resistência às mudanças, a coerção pode exercer um papel fundamental. Esta sistemática vem sendo observada diante da proibição, em diversos países do mundo, de que se fume em locais fechados e da criminalização do ato de dirigir sob o efeito de álcool e substâncias entorpecentes.

Uma vez que a coerção é um dos aspectos mais característicos do Direito, a sua intensidade ou valoração pode ser percebida como o grau de seriedade de determinada lei. Em outras palavras, quando uma proibição legal é simplesmente exortativa, não sendo suportada pela ameaça de sanção, os cidadãos podem acreditar que a lei não é rígida sobre suas prescrições e, portanto, que seus comandos não precisam ser levados a sério. As sanções geralmente são estipuladas e graduadas em razão da magnitude dos bens jurídicos que elas tutelam. Schauer ressalta que a Constituição Irlandesa prevê diversos direitos sociais cuja existência pouco influenciam nas políticas públicas, de modo que tais direitos praticamente não existem. A ausência de métodos coercitivos acaba por deixar estas determinações constitucionais para um segundo plano no orçamento e nas políticas públicas²¹¹.

Além de desincentivar os infratores e mudar o comportamento social em relação a julgamentos morais equivocados, o Direito e as sanções possuem o papel de fixar uma posição acerca de questões práticas, morais e políticas de caráter controverso. As leis de trânsito e o tráfico terrestre dependem, em um primeiro momento, da definição de questões inicialmente controversas, sem as quais a prática de dirigir seria impossível. Na grande maioria dos países os veículos devem transitar na faixa da direita das estradas. Já na Inglaterra, Austrália, África do Sul, Jamaica, dentre outros, estipularam que os veículos devem transitar na faixa da esquerda. Apesar de ser uma norma fundamental à coordenação e ao funcionamento das sociedades, dificilmente haverá grandes discussões e resistência no que diz respeito à opção escolhida, de modo que a coerção pode pouco importar. Estas conclusões, porém, não são observadas diante de casos que envolvem discussões morais e políticas contingentes.

²¹⁰ SCHAUER, Frederick. *The Force... op. cit.*, p. 103

²¹¹ O mesmo é observado no Brasil. A Constituição Federal do Brasil de 1988 prevê inúmeros direitos sociais, conferidos universalmente a todos os brasileiros. Entretanto, tais direitos dependem, inevitavelmente, da atuação estatal. Diante da ausência de sanções aos governantes no caso da não implementação de políticas públicas e das restrições de recursos, o orçamento é voltado para outros setores.

Em 12 de outubro de 2010 entrou em vigor a lei francesa nº 1.192, que proibia o uso de equipamentos e vestimentas que cobrissem o rosto dos cidadãos em espaço público, como capacetes, máscaras, burcas e véus. A legislação em vigor acabou por afetar diretamente as práticas de liberdade religiosa das mulheres adeptas ao islamismo. Intensos debates se seguiram. Os que apoiavam a lei o faziam, primeiramente, por questões de segurança e de prevenção contra atos terroristas. Em segundo lugar, parcela da sociedade defendia que o ato iria libertar as mulheres da opressão naturalmente sofrida pelos preceitos religiosos. Os que eram contra a lei o eram, primeiramente, em virtude das restrições à liberdade individual e religiosa. Além disso, afirmavam que se tratava de políticas de dominação cultural promovidas pelos países ocidentais, sob o falso pretexto de combate ao terrorismo²¹². Os debates prosseguiram e chegaram à Corte Europeia de Direitos Humanos, que se posicionou pela validade da lei.²¹³

Neste e em diversos outros casos envolvendo controvérsias políticas e morais, a lei possui a capacidade de resolver questões controversas, fixando entendimentos a serem obedecidos por sua população. Apesar disso, em virtude de seu caráter contingente, a implementação e o cumprimento de seus ditames dificilmente se dará sem que haja instrumentos coercitivos aptos a compelir a “parte perdedora”.

2.2.7 O aparato coercitivo e a gradação das sanções.

Como se vê, o Direito e a coerção possuem papel fundamental na coordenação e organização social, não sendo utilizados apenas para desestimular aqueles que, deliberadamente, pretendem agir contra as determinações legais. Evitam também que pessoas bem-intencionadas tomem decisões equivocadas, como dirigir depois de tomar “apenas algumas taças de vinho”. Além disso, auxiliam na alteração da percepção moral de parcela da sociedade que possuem convicções ditas equivocadas sobre o certo e o errado, como demonstram os casos da segregação racial. Por fim, têm o papel de resolver disputas e dilemas morais, decidindo, de maneira controversa e não permanente, questões que

²¹² JUSS, Satvinder. *Burqa-Bashing in the European Court of Human Rights and the Charlie Hebdo Cartoons*. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2979447>. Acesso em 18 jun. 2018.

²¹³ LIBRARY OF CONGRESS, *European Court of Human Rights; France: Recent Court Decisions on Islamic Veil Bans*. Disponível em: <<http://www.loc.gov/law/foreign-news/article/european-court-of-human-rights-france-recent-court-decisions-on-islamic-veil-bans/>>. Acesso em: 18 jul. 2018.

afligem a sociedade, como é o caso da legalidade do aborto, do uso da maconha e do uso da burca por mulheres muçumanas.

Em todos os casos, a coerção, como uma das características mais marcantes, exerce papel fundamental na alteração da orientação e na mudança do comportamento social. Nesta toada, é necessário que se tenha em mente que o aparato coercitivo não é composto exclusivamente de penas punitivas. As recompensas e benefícios, especialmente nos dias atuais, também exercem papel fundamental no fornecimento de razões para a ação.

Diversas pesquisas abordaram o tema da efetividade das recompensas e punições, sendo de grande utilidade em questões de aprendizagem e modulação de comportamentos.

Quando se deseja educar um cachorro para que faça suas necessidades nos lugares designados, o que é melhor? Castigá-lo quando erra ou premiá-lo quando acerta? Provavelmente a resposta será ambos. Ambos os tipos de reforço, positivo e negativo, podem e geralmente são utilizados nestas atividades. O que varia, contudo, é a efetividade de cada um deles nas diversas situações em que são utilizados, sendo que um dos fatores determinantes pode advir, inclusive, de questões fisiológicas.²¹⁴ Grande parte da literatura da psicologia afirma que, no que diz respeito ao aprendizado de filhos e alunos, o reforço positivo é mais eficaz²¹⁵.

Este é exatamente o objeto de estudo do chamado Behaviorismo, que defende a existência de uma ciência do comportamento. Em 1913 John B. Watson publicou o artigo intitulado *Psychology as the behaviorist views it* e atestou a insatisfação com os métodos utilizados pela psicologia: a introspecção e a analogia²¹⁶. Ao invés de focar exclusivamente na consciência e na mente humana, as pesquisas deveriam se voltar ao comportamento objetivamente observável e aos elementos externos que o influenciam. As teorias behavioristas encontram grande resistência na comunidade acadêmica, uma vez que da aceitação de seus preceitos decorre a aceitação de que o livre-arbítrio dos indivíduos é

²¹⁴ FRANK, Michael J.; REILLY, Randall C.; SEEBERGER, Lauren C. By Carrot or by Stick: Cognitive Reinforcement Learning in Parkinsonism. *Science*, v. 306, 2004. Disponível em: <<http://science.sciencemag.org/content/306/5703/1940/tab-pdf>>. Acesso em 25 mai. 2018.

²¹⁵ CHRISTOPHERSON, Edward R.; MORTWEET, Susan L. *Parenting that Works: Building Skills that Last a Life-time*. Chicago: American Psychological Association, 2003, p. 31-45, 65.

²¹⁶ WATSON, John B. *Psychology as the behaviorist views it*. 1913. Disponível em: <<http://psychclassics.yorku.ca/Watson/views.htm>>. Acesso em 25 mai. 2018

limitado. Todavia, apesar das críticas formuladas, deve-se reconhecer a influência dos fatores externos no comportamento humano, especialmente os reforços positivos e negativos. Quanto à sua efetividade, Baum defende que a coerção, reforço negativo, é mais eficaz na modulação do comportamento, mas apresenta problemas de longo prazo:

[i]númeras formas de relacionamento podem ser coercitivas. Pais podem intimidar um filho com a ameaça de uma surra ou desaprovação, a fim de conseguir obediência. Professores podem ameaçar alunos com notas baixas ou humilhação pública. Um cônjuge pode coagir o outro com ameaças de escândalo ou de negação de afeto e sexo ao parceiro. O patrão pode ameaçar seu empregado com desaprovação, humilhação e perda do emprego.

Todos esses relacionamentos coercitivos poder ser substituídos por relacionamentos não-coercitivos. O pai pode dar afeto ou presentes quando a criança obedece. O professor pode dar boas notas ou aprovação quando o aluno tem bom desempenho. Marido e mulher podem se gratificar mutuamente com afeto, compreensão e apoio. Patrões podem reforçar o bom desempenho com sinais de aprovação (certificados, distintivos, móveis para escritório) e com dinheiro. Por que, então, as pessoas recorrem tão frequentemente à coerção?

A razão principal é que, em geral, a coerção funciona. Os que sustentam que a coerção não é eficaz estão enganados, pois, devidamente treinados, os seres humanos são extraordinariamente sensíveis a possíveis consequências aversivas, em especial à desaprovação e isolamento social. Todas as culturas têm seus tabus, e a maior parte dos membros de qualquer grupo cultural aprende a evitar transgressões sob o risco de desaprovação e de rejeição. Mesmo uma ameaça tão remota quanto a cadeia já é suficiente para nos manter na linha. A minoria que acaba na cadeia não foi exposta em criança a reforçadores sociais positivos e a regras sobre consequências aversivas a longo prazo – isto é, essas pessoas receberam pouco afeto ou pouca aprovação por boas ações e nenhum reforço para seguir regras.

O problema da coerção são as consequências de longo prazo para a pessoas controlada e, eventualmente, para o controlador. Com o passar do tempo, famílias ou sociedades que se fiam na coerção como meio de enquadrar seus membros sofrerão desagradáveis efeitos colaterais. Os mais relevantes são o ressentimento, o ódio e a agressão.²¹⁷

Já na esfera jurídica, o valor e o efeito das recompensas nem sempre foram reconhecidos. Bentham deu pouca importância ao assunto, eis que a administração da dor seria muito mais segura que a do prazer²¹⁸. “Comandos, proibições e permissões: todas apontam para a punição.”²¹⁹ Austin, por sua vez, excluiu da definição de sanções aquelas ditas premiaias²²⁰. A resistência dos autores em admitirem a aplicabilidade jurídica das sanções premiaias decorre, muito provavelmente, do próprio papel do Estado no fim do século XVIII e início do século XIX. O Estado e o próprio Direito se limitavam a regular campos restritos da vida e da liberdade individual, tendo como principal função regular e

²¹⁷ BAUM, *op. cit.* p. 190.

²¹⁸ SCHAUER, Frederick. *The Force... op. cit.*, p. 112.

²¹⁹ *Idem.*

²²⁰ “If a law hold out a reward, as an inducement to do some act, an eventual right is conferred, and not an obligation imposed, upon those who shall act accordingly.” AUSTIN, John. *op. cit.*, p. 24.

punir os infratores. Com o surgimento do Estado de bem-estar social o governo passa a ter o papel de garantir direitos até então inexistentes, como moradia, saúde e educação, o que faz com que a incorporação e a utilização das sanções premiaias no ordenamento sejam mais razoáveis. Afinal, talvez a diferença entre deixar de ganhar uma recompensa de mil e ser multado no mesmo valor não seja assim tão grande.

No mundo atual, as sanções premiaias ou recompensas são mais encontradas no âmbito do direito tributário. Em vários países, as pessoas são “recompensadas”, com deduções na apuração do imposto de renda, de juros decorrentes do contrato de hipoteca, pagamentos de planos de previdência privada e doações a entidades sem fins-lucrativos. Cada uma destas deduções visa incentivar comportamentos e operações desejáveis a qualquer sociedade democrática e cooperativa.

Entretanto, mesmo diante da mudança de postura dos Estados e dos instrumentos disponíveis para que se incentivem comportamentos, ainda hoje o arsenal punitivo é, definitivamente, o mais utilizado. Para Schauer, a explicação mais plausível para o fenômeno é a de que o sistema de recompensas, em grande parte das vezes, simplesmente não funciona²²¹. Suas conclusões são baseadas em pesquisas empíricas e aspectos econômicos da concessão de incentivos.

Em uma das pesquisas, realizada por Andreoni, Harbaugh e Vesterlund²²², os indivíduos foram colocados em pares, nos quais um deles receberia um valor em dinheiro e deveria escolher qual parcela deste montante iria dividir com seu par. Já os indivíduos que receberiam a divisão foram colocados em quatro situações. Na primeira, não poderiam fazer nada, a não ser aceitar a posição tomada pelo doador. Na segunda, poderiam impor punições a ele, caso entendessem que a divisão foi injusta. Na terceira, poderiam premiar o indivíduo, caso entendessem que ele foi generoso e na última poderiam tanto impor penalidades ou recompensá-los. O que surpreendeu foi o fato de que as recompensas isoladas são relativamente ineficazes para incentivar o comportamento desejado; as

²²¹ SCHAUER, Frederick. *The Force... op. cit.*, p. 116.

²²² ANDREONI, James; HARBAUGH, William, VESTERLUND, Lise. The Carrot or the Stick: Rewards, Punishment and Cooperation. *American Economic Review*, v. 93, n. 3, 2003, p. 893-902. Disponível em: <<http://www.pitt.edu/~vester/AER2003.pdf>>. Acesso em: 22 jun. 2018

punições mostraram-se relativamente eficazes; e o cenário mais eficaz é aquele no qual foram combinadas punições e recompensas²²³.

Porém, para Schauer, talvez o principal motivo pelo qual as recompensas são pouco utilizadas no mundo atual decorre de questões de economia política. A instituição de sanções premiais, em várias situações, demanda um grande volume de recursos estatais e a administração destes mecanismos depende da criação de novos órgãos para controle e gerenciamento destes prêmios. Por outro lado, o Estado já dispõe de uma inevitável estrutura destinada à imposição de sanções punitivas, de modo que a sua efetivação não depende de custos ou estruturas adicionais. O simples fato de existirem tais mecanismos já é razão suficiente para que boa parte dos indivíduos deixe de ir contra os ditames legais. O sistema punitivo, assim, pode se preocupar e focar naqueles que, mesmo diante da coerção, ousam ir contra os objetivos da lei.²²⁴

Mesmo diante disso, não se pode ignorar o papel das recompensas no conjunto de instrumentos coercitivos à disposição do ordenamento jurídico, entendido como meio apto a moldar os comportamentos e garantir a organização e cooperação social. Como se viu, a coerção exerce papel fundamental no fornecimento de razões para a ação, sendo uma das principais características do Direito. Sua estruturação e gradação, entretanto, devem ser realizadas com cautela, sob pena de se alcançar resultados contrários aos almejados.

Uma pesquisa conduzida na cidade de Haifa, em Israel, analisou o comportamento de pais que deixavam seus filhos em 10 creches que funcionavam entre 07:30 e 16:00 em dias úteis, devendo buscá-los até o horário de fechamento estabelecido²²⁵. Ao longo de 4 semanas observou-se o índice de atraso dos pais ao buscarem os filhos. Posteriormente, foi introduzida uma multa relativamente pequena para aqueles pais que se atrasavam. Se a intenção da penalidade era desincentivar os atrasos, os resultados observados foram exatamente opostos.

²²³ No mesmo sentido, vide BAUMEISTER, Roy F. et al. Bad is Stronger than Good. *Review of General Psychology*. v. 5, 2001, p. 323-370. Disponível em: <<http://assets.csom.umn.edu/assets/71516.pdf>>. Acesso em: 22 jun. 2018.

²²⁴ SCHAUER, Frederick. *The Force... op. cit.*, p. 118.

²²⁵ GNEEZY, Uri; RUSTICHINI, Aldo. A Fine is a Price. *Journal of Legal Studies*, v. 29, n. 01, jan. 2000. p. 1-17.

A partir da quinta semana, quando a multa entrou em vigor, os índices de atraso aumentaram. Mesmo após o cancelamento da multa, na décima sétima semana, os índices dos atrasos ainda permaneceram altos, não voltando aos patamares anteriormente observados.

Os resultados são curiosos e podem ser explicados com base em diversas razões. Provavelmente, a explicação mais adequada remete ao fato de que a instituição de uma pena, em certas circunstâncias, pode ser confundida com um preço a ser pago por determinado ato ou serviço. No exemplo da creche, quando não havia multas a serem aplicadas, os pais não tinham certeza de quais seriam as consequências do atraso, especialmente caso o atraso fosse frequente. A partir do momento em que se estipula uma penalidade as consequências pelo descumprimento das determinações da regra passam a ser conhecidas e mensuradas. A obrigação moral de respeitá-la é substituída por uma “opção” de pagar a multa por meio de ato comparável à celebração de um contrato em que se paga para que os professores da creche aguardem um pouco além do período inicialmente ajustado.

O fenômeno é conhecido como *crowding-out* e é observado em diversas outras situações, como, por exemplo, quando se observa uma redução no número de doadores de sangue quando a doação é recompensada com um valor em dinheiro²²⁶.

A proximidade entre os preços e as penas, conforme visto acima, é observada desde os escritos de Oliver Wendell Holmes. Uma vez que o homem mau busca conhecer o Direito para conhecer as consequências negativas dos atos ilegais, para formar suas convicções, a diferença entre uma taxa, preço e uma penalidade seria meramente ilusória.

Schauer analisa a questão e, sob a perspectiva do indivíduo, as sanções, muitas vezes, confundem-se com preços²²⁷. Em algumas situações, as sanções são tão pequenas que, para a maioria das pessoas, correr o risco de ser punido por atos ilegais seria apenas um custo, uma aposta, na busca de maximizar os ganhos e a utilidade destas práticas. Um bom exemplo é o das multas de trânsito, como aquelas decorrentes de estacionamento

²²⁶ BOLLE, Friedel. *A price is a signal: on the intrinsic motivation and crowding-out*. Disponível em: <https://www.econstor.eu/obitstream/10419/23820/1/250_Bolle.pdf>. Acesso em 19 jun. 2018.

²²⁷ SCHAUER, Frederick. *The Force... op. cit.*, p. 130-131

irregular. Muitas pessoas deixam de pagar as taxas de estacionamento rotativo sob o pretexto de que irão ficar pouco tempo estacionados ou de que a chance de serem multadas é relativamente baixa. No longo prazo, caso não sejam multadas, poderão auferir ganhos, na medida em que economizaram várias vezes os valores relativos às taxas de estacionamento.

Deixando de lado as pequenas infrações, analisando-se algumas transgressões criminais, talvez seja correto dizer também que algumas pessoas estariam dispostas a correr o risco de ficarem relativamente pouco tempo na prisão na busca de uma riqueza muito grande. No Brasil, por exemplo, as penas aplicáveis aos crimes de colarinho branco são relativamente baixas e, no geral, envolvem o desvio de grandes montantes de recursos públicos ou privados, mediante a utilização de fraudes, informações privilegiadas ou outros atos de corrupção. Tais crimes, muitas vezes, são de difícil constatação, e o senso comum é de que os contraventores dificilmente são punidos.

A aproximação das penas e dos preços, contudo, deve ser feita com certa cautela. Embora para um indivíduo, isoladamente considerado, o risco de ser multado, ou de ser preso, possa apenas representar um preço para se apostar em um ganho relevante por meio da prática delituosa, para a sociedade e para a ciência jurídica a adoção deste ponto de vista pode ter efeitos nefastos. Para Schauer:

[d]o ponto de vista do Direito, é claro, seria um erro dizer que a lei é indiferente entre nenhum assassinato e mil assassinatos, com milhares de assassinos atrás das grades. A lei tem um ponto de vista e, desse ponto de vista, seria preferível que não houvesse nenhum assassinato. Ou *insider trading*. Ou quase todas as outras coisas que estão sujeitas à lei criminal.²²⁸

Eventualmente, para os jusfilósofos que defendem o anarquismo e para aqueles indivíduos que se preocupam apenas com seus próprios ganhos e bem-estar, a diferença entre uma pena jurídica e um preço pode ser uma mera questão de intensidade e gradação. Entretanto, tais conclusões podem não afetar, ou pelo menos não deveriam afetar, o conjunto de razões morais adotados pela legislação ou pelo indivíduo. Só porque a lei

²²⁸ “From the point of view of law, of course, it would be a mistake to say that the law is indifferent between no murders and a thousand murders, with a thousand of murderers behind bars. The law has a point of view, and from that point of view it would be prefer that there not be any murders. Or insider trading. Or almost all of the other things that are the subjects of the criminal law.” Tradução livre. SCHAUER, Frederick. *The Force... op. cit.*, p. 131.

estipula penas severas para o homicídio não se torna moralmente aceitável que alguém mate outrem quando disposto a pagar o preço.

Quando se entende, assim como Schauer, que o Direito é um forte instrumento de controle social e que a moral e demais razões devem ser dele isoladas no processo de compreensão dos mecanismos de tomada de decisões, a análise das penas legais sob o enfoque de preços se mostra adequada. O ordenamento jurídico é uma das principais ferramentas à disposição do Estado para garantir que as pessoas hajam de acordo com seus princípios, deixando suas ambições egoístas e seus interesses pessoais em prol de um bem comum. Mesmo diante do fato de que as pessoas realmente agem altruisticamente, por diversas razões, cabe ao Estado e ao Direito organizar um aparato coercitivo organizado de acordo com seus princípios e objetivos, fornecendo, também, razões prudenciais para a ação. A tarefa deve ser realizada com cautela para que os resultados alcançados não sejam contrários a estes princípios e objetivos, sob pena ser ineficaz e perverso.

3. A TEORIA DOS JOGOS E A ANÁLISE ECONÔMICA DO COMPORTAMENTO.

Como se viu, o Direito é um dos principais instrumentos de organização e controle social, indispensável para o funcionamento do Estado, distribuindo competências, resolvendo disputas morais e incentivando comportamentos desejados sob a ameaça do uso da força. Caso o Estado e o ordenamento jurídico não consigam fazer com que seus cidadãos obedeçam às leis e ajam de acordo com seus princípios, especialmente na hora de recolher seus tributos, está inevitavelmente fadado ao fracasso. Nesta tarefa, a utilização de um sistema coercitivo eficaz e justo pode ser a chave para o sucesso.

Os indivíduos inseridos neste cenário agem levando em consideração um complexo conjunto de razões analisado pela psicologia, pela sociologia e pelo direito. Entretanto, outros estudos têm ganhado cada vez mais espaço na análise do comportamento e das escolhas do indivíduo, tendo sido desenvolvidos, inicialmente, pela matemática e pela economia. A chamada teoria dos jogos tem por objetivo analisar o comportamento humano sob a ótica da lógica e do pensamento racional e é atualmente utilizada pelas mais diversas áreas do conhecimento.

Não se pretende, aqui, esgotar a matéria, nem mesmo chegar a fórmulas matemáticas complexas que expliquem de forma definitiva a sistemática de tomada de decisões racionais nas relações tributárias. Entretanto, a análise das bases conceituais da teoria acaba por fornecer novos elementos de análise que, certamente, auxiliarão a compreensão do fenômeno e a elaboração de propostas para um dos problemas que afligem grande parte dos governantes: o cumprimento da lei tributária.

3.1. Considerações Iniciais

Os jogos estão presentes na vida de todas as pessoas. Seja em um jogo de batalha naval entre crianças, uma partida de xadrez entre adultos ou uma disputa econômica entre grandes empresas, o cotidiano é permeado por jogos e assim foi desde tempos imemoriais. Nestes casos, geralmente se verificam situações nas quais dois ou mais indivíduos, ou corporações, ou Estados, veem-se em situação na qual a atitude de um influencia diretamente na esfera de acontecimentos dos outros.

O conceito popular de jogos, entretanto, pode variar entre os indivíduos. Isso porque a sua própria menção já presume uma ampla variedade de possibilidades. É possível que se imagine serem jogos aqueles praticados por crianças, na forma de uma competição juvenil com regras precariamente estabelecidas. Muito comum, também, a associação aos jogos de cartas ou tabuleiros, formas típicas de entretenimento ou apostas. Ou ainda na forma de competições esportivas, que podem ser realizadas em um cenário profissional ou por lazer. Há aqueles em que se joga sozinho, ou em confronto, ou em conjunto. Há quem pense em jogos de poderes, típicos dos cenários corporativos e políticos. Ou ainda os jogos amorosos, que envolvam sentimentos e realizações pessoais.

Como dito acima, Wittgenstein chegou a afirmar ser impossível a conceituação e a delimitação da amplitude da palavra jogo²²⁹. A multiplicidade e infinidade de exemplos que podem ser utilizados para descrever um jogo torna impossível a tarefa de identificar um elemento comum e essencial a todos eles, que descreva com exatidão sua natureza.

Fato é que os jogos fazem parte de nossas vidas e podem tomar as mais variadas facetas. O que não se costuma imaginar é que alguns desses jogos, por mais distintos que possam parecer, possuem elementos comuns que podem ser estudados cientificamente, em um campo que se mostra extremamente útil para as mais diversas esferas do conhecimento. A identificação e análise destes elementos podem auxiliar no processo de tomada de decisões estratégicas nas mais diversas atividades, bem como na estruturação de sociedades, regimes jurídicos e econômicos. O processo de sistematização e análise do processo de decisão tomou o nome de teoria dos jogos. Apesar de ser relativamente jovem, desenvolvendo-se sensivelmente com John F. Nash²³⁰ durante a década de 1950, a teoria dos jogos tem a sua importância amplamente reconhecida no cenário atual, sendo uma importante ferramenta de análise e compreensão do comportamento humano racional.

Durante a Segunda Guerra Mundial, em dezembro de 1942 as forças japonesas decidiram enviar tropas e reforços para Lae, na Papua-Nova Guiné. A travessia seria

²²⁹ WITTGENSTEIN, Ludwig. *op. cit.*, p. 31

²³⁰ NASH, John F. *Non-Cooperative Games*. Thesis (PhD) - Mathematics Department, Princeton University. New Jersey, 1950. Disponível em <http://web.archive.org/web/20150608125658/http://www.princeton.edu/mudd/news/faq/topics/Non-Cooperative_Games_Nash.pdf>. Acesso em 20 jul. 2018.

realizada por via marítima, no Mar de Bismarck. A movimentação de tropas, entretanto, era de alto risco, vez que o poderio aéreo aliado poderia dizimar seus navios bélicos e de tropas. A travessia poderia ser realizada por duas rotas possíveis, uma pelo sul e outra pelo norte. O caminho do norte possuía tempo ruim e poderia atrapalhar eventual ataque aliado, ao passo que a rota sul possuía tempo bom.

Os aliados, por sua vez, ao tomarem conhecimento da estratégia e da movimentação japonesa, prontificaram-se a planejar uma interceptação através de seu poderio aéreo. O alto comando aliado sabia que os japoneses tomariam a rota norte ou a rota sul. Dessa forma, seria necessário enviar aviões de reconhecimento para que identificassem a rota escolhida pelos japoneses. Ocorre que havia frota aérea disponível para o reconhecimento de apenas uma rota por dia. Os aliados também deveriam considerar as condições meteorológicas nas duas rotas. A rota sul apresentava bom tempo, o que garantiria três dias de bombardeio caso as tropas japonesas fossem identificadas no primeiro dia. Por outro lado, caso os japoneses optassem pela rota norte e os aliados enviassem a ela seus aviões de reconhecimento já no primeiro dia, haveria a possibilidade de apenas dois dias de ataques, uma vez que a rota norte apresentava mau tempo, o que custaria o equivalente a um dia de bombardeios.

Diante deste cenário, as tropas aliadas deveriam escolher qual rota sondar primeiramente. A escolha equivocada custaria um dia a mais de atraso e poderia comprometer toda a operação estratégica. Em março de 1943 foram enviados aviões pela rota norte que localizaram os comboios japoneses logo no primeiro dia. Entretanto, os ataques se mostraram inviáveis em razão do mau tempo. No dia seguinte foram enviados todos os aviões disponíveis para a operação e as tropas japonesas foram dizimadas, o que representou uma grande vitória rumo ao fim da guerra. Os japoneses estimaram a perda de aproximadamente 2.900 pessoas, entre soldados e marinheiros, bem como a destruição de boa parte do poderio marítimo do país. Apenas 800 homens efetivamente desembarcaram em Lae²³¹. Entretanto, quais foram os critérios utilizados pelos aliados para tomarem a decisão? Foi tomada alguma escolha racional e consciente ou se tratou de um golpe de sorte?

²³¹ FIANI, Ronaldo. *Teoria dos Jogos*. 4.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015, p. 4

Em novembro de 1954 Haywood publicou artigo no qual analisou a chamada Batalha do Mar de Bismarck. De acordo com Haywood, “a doutrina militar da tomada de decisão dos Estados Unidos prescreve que um comandante selecione o curso de ação que ofereça a maior promessa de sucesso, tendo em vista a capacidade do inimigo de se opor a ele.”²³² Assim, os generais responsáveis pelo ataque analisaram as possíveis estratégias, opções e resultados das possíveis escolhas a serem realizadas, que foram resumidas na seguinte matriz de recompensas:

Figura 1: Batalha do Mar de Bismarck

| | | Estratégias japonesas | |
|---------------------|------------|-----------------------|----------|
| | | Rota norte | Rota sul |
| Estratégias aliados | Rota norte | 2 dias | 2 dias |
| | Rota sul | 1 dia | 3 dias |

Observa-se que o caso apresenta duas forças militares contrapostas que tomarão decisões. A depender da decisão de ambos, as tropas japonesas poderiam ser bombardeadas durante um, dois ou três dias. Também se nota que cada parte não decidirá tendo em vista somente os elementos do caso, a saber, as condições do tempo, a existência de duas rotas possíveis e a escassez de aviões de reconhecimento aliados. Tão importante como todos estes elementos, é também a decisão que a parte contrária tomará.

Dessa forma, os aliados deveriam prever qual decisão os japoneses, logicamente, tomariam para, assim, decidir de forma estratégica. Pois bem, sob o enfoque do exército nipônico, caso o exército aliado decidisse por prospectar primeiro a rota sul, sua melhor opção seria ir pela rota norte, uma vez que os bombardeios seria limitados a apenas um dia. Por outro lado, caso os aliados optassem por prospectar primeiramente a rota norte, a opção japonesa seria indiferente já que, em ambos os casos, haveria dois dias de bombardeios. Portanto, a única opção racional para o exército japonês era navegar pela rota norte.

Este foi o raciocínio desenvolvido pela força aérea aliada no processo de tomada de decisão, sendo fundamental para o sucesso do ataque.

²³² HAYWOOD, O. G.; Military Decision and Game Theory. *Journal of the Operations Research Society of America*, v.2, n. 4, 1954. Disponível em: <<https://www.calpoly.edu/~aamendes/GTweb/Military.pdf>>. Acesso em: 22 jun. 2018.

A Batalha do Mar de Bismarck é situação que evidencia, perfeitamente, como a análise da interação estratégica dos indivíduos e do conjunto de possibilidades racional pode auxiliar o processo de tomada de decisões. A análise pode ser repetida e desenvolvida em diversos ramos do conhecimento e em diversas situações do cotidiano. Por meio da teoria dos jogos é possível analisar as relações de interação estratégica sem que seja necessário conhecer questões subjetivas inerentes a cada um dos sujeitos envolvidos.

A teoria dos jogos, por meio de uma análise racional, matemática e objetiva, pode auxiliar na elaboração de estratégias que maximizem a eficiência das decisões tomadas pelos mais diversos indivíduos e organizações e vem sendo utilizada nos mais diversos ramos do conhecimento. Tem auxiliado na elaboração de estratégias de mercado por empresas concorrentes, tem ajudado na elaboração de sistemas de leilões mais eficientes, na formulação de táticas de guerra, desde os mais simples, aos mais complexos dilemas do dia a dia. Não se pretende, por meio deste trabalho, esgotar o tema e, principalmente, explorar todas as complexas formulações matemáticas que envolvem a teoria. Ao contrário, a análise tem como objetivo utilizar seus conceitos e premissas gerais para auxiliar na tarefa de se investigar o sistema tributário brasileiro e o conjunto de razões levadas em consideração pelos sujeitos envolvidos no processo de tomada de decisões.

3.2. Breve História da Teoria dos Jogos

A teoria dos jogos, apesar de estar em voga nas análises econômicas e comportamentais, foi realmente desenvolvida há relativamente pouco tempo. Seu desenvolvimento se deu de forma gradativa, influenciado por diversos teóricos, tendo como foco inicial a matemática e a lógica das relações de mercado.

Antoine Augustin Cournot, um dos primeiros economistas matemáticos²³³, é considerado por muitos o pai da teoria dos jogos, mesmo que não a tenha expressamente referenciado na sua obra *Recherches sur les Principes Mathématiques de la Théorie des Richesses*.²³⁴ Cournot estudou o funcionamento dos oligopólios, especificamente os duopólios, e a maneira pela qual duas empresas que competem entre si escolhem seus

²³³ BIERMAN, Harold Scott; FERNANDES, Luis. *Teoria dos Jogos*. 2.ed. São Paulo: Person Prentice Hall, 2011, p. 30

²³⁴ FIANI, Ricardo. *op. cit.*, p. 34

níveis de produção e os preços são ajustados pelas leis de mercado. A respeito da teoria, Bierman ressalta que:

[d]ois aspectos destacam o modelo de Cournot em relação à grande parte dos trabalhos em economia daquela época. O primeiro é que ele apresentava suas ideias sob a forma de um modelo rigoroso no qual premissas eram claramente estipuladas e relações funcionais explícitas, especificadas. O segundo é que os lucros de cada empresa dependiam do que as outras empresas decidiam fazer.²³⁵

Em sua obra, o matemático descreveu o que se tem como uma representação arcaica de um jogo. O modelo consistia no que hoje é chamado Duopólio de Cournot, em que duas empresas, fabricantes do mesmo produto, tomarão decisões acerca da quantidade que ambas produziram. Tem-se no modelo citado a primeira descrição de interação estratégica entre os agentes: ambas as empresas tinham conhecimento de que as suas decisões influenciariam os lucros da adversária. Dessa forma, como resolução, as empresas produziram de forma equilibrada entre si, ainda que almejassem o máximo lucro. O modelo de duopólio de Cournot é ainda hoje considerado o primeiro modelo de jogo não-cooperativo, ou seja, em que os jogadores não estabelecem acordos entre si.²³⁶ Cournot e seus sucessores estabeleceram, ainda que de forma arcaica e não sistematizada, as bases do que viria a se tornar a teoria dos jogos.

O surgimento da análise como hoje é conhecida remete a John von Neumann, matemático húngaro que desenvolveu seus estudos nos Estados Unidos, propondo soluções matemáticas para os chamados jogos de soma zero, nos quais os ganhos de um jogador dependem da perda de outro. Esse modelo representou uma ruptura com os moldes de análise econômica até então desenvolvidas. O método desenvolvido por Neumann já apresentava etapas sucessivas e a cooperação entre jogadores, elementos fundamentais para a evolução da análise do comportamento racional e da teoria dos jogos²³⁷.

²³⁵ BIERMAN, Harold Scott; FERNANDES, Luis, *op. cit.* p. 30-31

²³⁶ FIANI, Ricardo. *op. cit.*, p. 34

²³⁷ “The purpose of this book is to present a discussion of some fundamental questions of economic theory, which require a treatment different from that which they have found thus far in the literature. The analysis is concerned with some basic problems arising from a study of economic behavior, which have been the center of attention of economists for a long time. They have their origin in the attempts to find an exact description of the endeavor of the individual to obtain a maximum of utility, or, in the case of the entrepreneur, a maximum of profit.” NEUMANN, John Von; MORGENSTERN, Oskar. *Theory of Games and Economic Behavior*. *American Journal of Agricultural Economics*, v. 27, n. 3, 1945. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/0375/379194a6f34b818962ea947bff153adf621c.pdf>>. Acesso em 22 jun. 2018.

Se a gênese dos jogos, como objetos de estudo da ciência, deu-se através de Neumann, outros importantes matemáticos contribuíram para sua expansão e aprimoramento, possibilitando a análise de interações cada vez mais complexas e diversas. Um dos mais proeminentes estudiosos da teoria dos jogos foi o matemático John Forbes Nash Jr., vencedor do Nobel de Economia em 1994. Foi ele o responsável por explorar a noção de jogos não cooperativos, nos quais um número finito de *n-jogadores* não se comunica. Nash defendeu que todos os jogadores tomariam escolhas racionais buscando os melhores resultados e que suas escolhas, por meio de estratégias puras, levariam em consideração as escolhas racionais dos outros jogadores. Para todos estes jogos haveria ao menos um ponto de equilíbrio²³⁸. Uma das suas principais contribuições, o equilíbrio de Nash, será explorada em breve.

Com a teoria de Nash, o espectro de jogos de soma zero estipulado por Neumann foi ampliado sensivelmente, passando a abarcar diversas outras situações de interação estratégica. Além disso, sua teoria permitiu identificar que, ainda que os jogadores adotem as estratégias determinadas pelo equilíbrio de Nash, ou seja, a melhor escolha racional para o indivíduo, haverá casos em que o resultado será insatisfatório para todos.

A compreensão das referidas obras demandava conhecimentos matemáticos avançados, sendo acessíveis e devidamente compreendidos apenas por profissionais das ciências exatas, especialmente matemáticos e economistas. A teoria dos jogos passou a ser compreendida e utilizada por outras áreas do conhecimento após o lançamento da obra *Games and Decisions: Introduction and Critical Survey*, de Duncan Luce e Howard Raiffa, que buscou “expor as ideias centrais e os resultados da teoria dos jogos e os modelos de tomada de decisão relacionados, livre de seus detalhes matemáticos técnicos.”²³⁹

A partir de então, várias pesquisas empíricas e experimentais foram desenvolvidas com o intuito de verificar as conclusões matemáticas propostas pela teoria dos jogos.

²³⁸ NASH, John F. *op. cit.* p.1.

²³⁹ “This book attempts to communicate the central ideas and results of game theory and related decision-making models unencumbered by their technical mathematical details: thus, for example, almost no proofs are included.” Tradução livre. Adiante, aduzem: “We have tried, on the one hand, to make sufficiently precise statements so that misunderstandings and misstatements will not result from a reading of the book, but, on the other hand, we have striven to keep the language and notation sufficiently familiar and simple that there will be scientists who will benefit from it who would have found a treatise on game theory unintelligible.” LUCE, Duncan R.; RAIFFA, Howard. *Games and Decisions: Introduction and Critical Survey*. New York: Wiley, 1957, p. vii.

Várias revistas e periódicos específicos dedicaram suas publicações ao estudo das conclusões desenvolvidas por Nash e seus sucessores, abordando questões jurídicas, filosóficas, sociais, políticas e até biológicas²⁴⁰.

É possível observar que a teoria dos jogos é recente, ainda que tenha havido sinalizações e representações arcaicas ao longo dos anos, considerando que sua gênese se deu através de John von Neumann em meados de 1920. Ainda que atual, já se mostrou uma ciência de fundamental importância para a compreensão das interações estratégicas entre indivíduos nos mais diversos campos do conhecimento, especialmente aqueles que se dedicam à análise do comportamento humano.

3.3. Definição e elementos dos Jogos

“A teoria dos jogos é um ramo da matemática dedicado à lógica da tomada de decisões nas interações sociais”²⁴¹ e não cuida da análise de todo e qualquer “jogo”, na acepção ampla da palavra. É fundamental que a situação sob análise possua algumas características básicas mínimas para que se enquadre nesta acepção e torne viável a análise da teoria.

Colman destaca que ela é aplicável a qualquer interação social com as seguintes propriedades:

- (a) existem dois ou mais tomadores de decisão, chamados jogadores;
- (b) cada jogador tem uma escolha entre duas ou mais maneiras de agir, chamadas de estratégias, de tal forma que o resultado da interação depende das escolhas estratégicas de todos os jogadores;
- (c) os jogadores têm preferências bem definidas entre os resultados possíveis, de modo que as recompensas numéricas que refletem essas preferências possam ser atribuídas a todos os jogadores para todas as recompensas.²⁴²

A interdependência da tomada de decisões é fundamental para que determinada situação seja analisada sob a teoria dos jogos, de modo que as decisões tomadas por um

²⁴⁰ COLMAN, Andrew M. *Game Theory and its Applications in the Social and Biological Sciences*. 2. ed. New York: Routledge, 2003, p. 14.

²⁴¹ COLMAN, Andrew M *op. cit.* p. 3

²⁴² “(a) there are two or more decision makers, called players;
(b) each player has a choice of two or more ways of acting, called strategies, such that the outcome of the interaction depends on the strategy choices of all the players;
(c) the players have well-defined preferences among the possible outcomes, so that numerical payoffs reflecting these preferences can be assigned to all players for all outcomes.” Tradução livre. *Idem*.

jogador devem necessariamente influenciar o conjunto de recompensas a ser atingido por outros. O principal objetivo da análise é determinar, por meio exclusivo de um raciocínio lógico e formal, quais estratégias os jogadores deveriam escolher para atingirem seus próprios interesses racionais e quais serão os resultados caso adotem cada uma das estratégias possíveis. Assim, podemos conceituar um jogador como sendo “qualquer indivíduo ou organização envolvida no processo de interação estratégica que tenha autonomia para tomar decisões.”²⁴³

As situações a serem analisadas pressupõem a existência de jogadores racionais, que se comportam estrategicamente, interagindo por meio das decisões que são interdependentes. É importante esclarecer que dizer que o jogadores se comportam de maneira racional não significa dizer que seus atos sejam egoístas; trata-se, na verdade, de atos que resultem na melhor recompensa possível dentro dos objetivos inicialmente almejados. Os objetivos não traduzem, moral ou eticamente, o que pretende cada jogador. Dado jogador, além disso, não terá como meta, necessariamente, o seu benefício próprio e imediato naquele jogo.

Assim, não há irracionalidade em um objetivo moralmente questionável se esse é o melhor veículo para que o jogador obtenha seu fim. Não haverá, também, decisão mais ou menos racional. O objetivo que melhor estabelece uma coerência entre os meios e fins dos jogadores é o objetivo mais racional a ser tomado e, assim, assumido para os fins do estudo da teoria dos jogos. Disso decorre o fato de que, em geral, na estruturação dos jogos, os indivíduos possuem preferências bem estabelecidas no conjunto de possíveis resultados e traçarão uma estratégia racional para atingir estes objetivos.

Em se tratando de análise racional de interações sociais, é necessário que se identifiquem e se estabeleçam os elementos relevantes para o caso. Diante da complexidade das relações cotidianas é impossível que todas as variáveis sejam levadas em consideração na análise matemática. Neste sentido, a identificação dos elementos relevantes, ou premissas, deve ser cuidadosa para que sejam devidamente identificados os jogadores, o quadro de estratégias possíveis, as recompensas de cada conjunto de atitudes e as circunstâncias que podem influenciá-los. A este processo dá-se o nome de modelagem.

²⁴³ FIANI, Ricardo. *op. cit.*, p. 43

“Qualquer modelo será uma representação muito simplificada de uma realidade infinitamente mais complexa.”²⁴⁴

A elaboração do modelo é um dos aspectos mais importantes de uma representação bem-sucedida de dado jogo, uma vez que individualiza os jogadores, estabelece seus objetivos e traça premissas pertinentes. A definição das premissas de cada modelo merece atenção especial, pois elas devem ser formuladas a partir de fatos que independem do poder decisório de cada jogador. Serão as premissas que os jogadores conhecerão. A partir delas será iniciado o processo de tomada de decisão.

No processo de seleção das premissas, alguns elementos da situação – mais relevantes – são destacados, enquanto outros, menos relevantes, são omitidos. Caso o modelo se baseie em premissas por demais escassas, serão ignorados elementos importantes que, omissos, distorcem o resultado final analisado. Contudo, um modelo que considere elementos desnecessários, em excesso, será um modelo por demais complexo, cujo resultado poderá ser igualmente distorcido.

Os jogos são analisados pela ótica da capacidade decisória de cada jogador, tendo em vista as premissas estabelecidas no modelo. Os jogadores não se limitam a analisar os parâmetros já estabelecidos da situação. O processo decisório leva em consideração as decisões que os outros agentes, em análise lógica e racional, também tomarão. O comportamento estratégico considera exatamente tal característica. Os jogadores estão cientes de que interagem entre si e que suas decisões são mutuamente impactantes. Assim, assumem que suas ações terão consequências para os outros jogadores e vice-versa, sendo característica fundamental da análise dos jogos.

3.4. Os Modelos e os Tipos de Jogos

Como já observado, a construção do modelo de jogo é parcela vital de um estudo bem-sucedido. O modelo ideal deve apresentar, sinteticamente, todos os elementos essenciais à situação em análise. Deve cuidar, além disso, de omitir os elementos desnecessários ao caso, cujo conhecimento pelos jogadores não interferirão em suas decisões e no desfecho do jogo.

²⁴⁴ FIANI, Ricardo. *op. cit.*, p. 43

O modelo funciona como o tabuleiro do jogo, expondo os jogadores e suas ações, de modo a simplificar a visualização de todos os elementos relevantes. A representação gráfica desses jogos deve ser elaborada de modo a permitir a visualização desses elementos, como, por exemplo, os jogadores envolvidos, as estratégias possíveis e as recompensas envolvidas. Para cada tipo de jogo, um tipo de representação se mostra mais adequado.

Os vários modelos de jogos podem ser agrupados em tipos, que guardam algum tipo de similaridade. A divisão e a classificação dos tipos de jogos se mostram úteis porque o método usado para analisar um determinado jogo pode ser aplicado, sem que sejam alterados seus princípios e conclusões, a outros jogos pertencentes à mesma classe geral. Apenas um número relativamente pequeno precisaria, portanto, ser estudado extensivamente para que se compreenda sua estrutura e funcionamento²⁴⁵.

Diversos são os tipos e as classificações dos jogos. Por exemplo, podem ser cooperativos, estritamente competitivos, de estratégias mistas, finitos, infinitos, sequenciais, estáticos, com informação completa, com informação incompleta. Para cada tipo de jogo há uma dinâmica específica de funcionamento. Entretanto, a análise de ao menos alguns desses tipos se mostra fundamental à correta compreensão da teoria e à exploração dos temas propostos no presente trabalho.

3.4.1 Os jogos simultâneos e sequenciais.

A primeira classificação leva em consideração as informações detidas por determinado jogador no momento da tomada de sua decisão.

É um pressuposto da análise da teoria dos jogos que cada jogador conheça, necessariamente, todas as possíveis ações que os outros jogadores poderão tomar, ou seja, a integralidade dos conjuntos de ação. Ocorre que as ações dos jogadores nem sempre são tomadas de forma simultânea. Neste caso, importante destacar que a simultaneidade não se refere ao aspecto temporal da tomada de decisão, mas sim ao conjunto de informações que

²⁴⁵ COLMAN, Andrew M *op. cit.* p. 10.

o jogador possui na hora de agir. Ações simultâneas são aquelas em que os jogadores agem sem ter conhecimento das ações tomadas pelos outros jogadores ou as ignoram. A simultaneidade do jogo diz mais sobre o seu aspecto informacional do que necessariamente sobre seu aspecto temporal. O que importa, aqui, é a quantidade de informações conhecidas por cada jogador.

Sendo assim, além dos jogos simultâneos, há situações em que os jogadores realizam suas ações já conhecendo as decisões dos demais. Estes casos são denominados jogos sequenciais. No caso desses jogos, as decisões são tomadas sucessivamente, em uma ordem premeditada, sendo que os jogadores não ignoram as decisões tomadas por outros. Tal fato é importante, uma vez que nesse tipo de jogo há um desequilíbrio de informações entre os jogadores: aquele que realizar sua ação com conhecimento das outras decisões tomadas será munido de mais informações do que os demais.

Os jogos simultâneos, como já adiantado anteriormente, representam situações em que os jogadores tomam decisões sem que tenham conhecimento das ações dos demais jogadores. Tal fato ocorre em razão de os jogadores tomarem as respectivas decisões antes de conhecerem as dos demais. Para efeitos didáticos, considera-se que, nos jogos simultâneos, todos os jogadores tomam as decisões ao mesmo tempo, embora não seja o que ocorre na realidade.

A situação já explorada, da Batalha do Mar de Bismarck, é um bom exemplo de jogos simultâneos. Nesse jogo, os aliados, ora denominados de “Aa”, tinham como possibilidades de ação enviar seus aviões de reconhecimento pela (i) rota norte ou (ii) rota sul. Já os japoneses, aqui denominados de “Ab”, poderiam optar por realizar o transporte das suas tropas até Lae também pela (i) rota norte ou (ii) rota sul. Assim, na análise de jogos, o conjunto de ações, ou estratégias, dos jogadores pode ser assim representado:

$$Aa = \{\text{rota norte, rota sul}\}$$

$$Ab = \{\text{rota norte, rota sul}\}$$

O modelo em análise se refere a um jogo simultâneo. Por mais que a decisão dos japoneses tenha sido tomada primeiro, às vezes com dias de antecedência, os aliados não tiveram acesso a esta informação. Deste modo, ambos os jogadores tomaram suas decisões

sem ter ciência da estratégia adotada pelo adversário, considerando-se, para fins de análise, que as decisões foram tomadas simultaneamente.

Considere-se outro exemplo, agora envolvendo empresas e estratégias de mercado. Uma empresa encontra-se em péssima situação financeira e possui um passivo bancário de 10 milhões, distribuídos igualmente entre dois bancos: 5 milhões de cada. O preço de venda de todos os seus ativos é de apenas 6 milhões. Para que continue a operar é fundamental que consiga renovar os empréstimos nas duas instituições financeiras. Se ambos os bancos decidirem renovar os mútuos, a empresa conseguirá operar por mais um ano, uma vez que a falência é inevitável, pagando 1 milhão de juros para cada instituição. Neste caso, ao final do período, cada banco receberá 4 milhões, sendo 1 milhão de juros e 3 milhões da venda dos ativos. Caso nenhum dos bancos renove seus empréstimos, a empresa falirá imediatamente, de modo que cada banco receberá 3 milhões referentes à venda dos ativos. Entretanto, caso apenas um banco não renove os empréstimos, ele forçará a empresa a vender seus ativos, recebendo seus 5 milhões integralmente, restando ao outro apenas o 1 milhão da sobra.

Neste caso, tanto as opções do banco A, quanto do banco B, são {renova, não renova}. Os bancos também não sabem da decisão um do outro, motivo pelo qual se considera que as decisões serão tomadas simultaneamente. Em se tratando de jogos simultâneos, é mais usual que a representação gráfica do conjunto de estratégias seja feita pela forma estratégica, sob a forma de uma matriz de recompensas.

Figura 2: Jogo dos empréstimos

| | | Banco B | |
|---------|------------|-------------|-------------|
| | | Renova | Não Renova |
| Banco A | Renova | 4, 4 | 1, 5 |
| | Não Renova | 5, 1 | 3, 3 |

Tal forma, também denominada normal, consiste na maneira mais simples de representação de jogos simultâneos. Nela, são apresentados tão somente os jogadores e os seus conjuntos de ações em um cenário de interação. A ordem das ações não consta na forma estratégica, vez que irrelevante, em função de as decisões não se realizarem de forma sucessiva.

Na coluna da esquerda têm-se o banco A e seu conjunto de ações {renova, não renova}, disposto de maneira vertical. Já nas linhas superiores encontra-se o banco B e o seu próprio conjunto de ações, idêntico ao do seu adversário, disposto de maneira horizontal. Os algarismos traduzem o valor que cada banco irá receber. Os primeiros números de cada célula sempre representam as recompensas das estratégias dispostas verticalmente; neste caso, as recompensas do Banco A. Assim, a depender da escolha de cada jogador, o resultado será alterado, tornando-se mais ou menos vantajoso para cada agente.

Para cada jogador, o resultado representa a recompensa recebida, ou seja, o que aquele resultado obtido trouxe para o jogador em questão. Para que a interação estratégica seja corretamente avaliada, deve haver uma forma de comparar os diferentes resultados para cada jogador. Tal comparação é feita através da função de recompensa. Cada função de recompensa representa um resultado para cada jogador. Dessa forma, é possível ordenar tais resultados para concluir como a interação estratégica se dará.

Obviamente, as funções de preferência podem divergir em relação a cada jogador. No exemplo ora considerado, podemos dizer que ambos os bancos preferem receber integralmente os valores emprestados, e a pior opção é receber apenas 1 milhão. Assim, podemos estabelecer a ordem de preferência dos jogadores através das funções de recompensa, sendo que há duas relações possíveis entre cada uma: preferência ou indiferença. A preferência é indicada pelo sinal “>”, enquanto a indiferença é sinalizada através de “=”.

Um jogador que prefere uma opção x a outra opção y , decidirá por x caso sejam somente estas duas as ações possíveis. Por outro lado, a indiferença de x em relação a y significa que o jogador não prefere uma em relação à outra, tomando qualquer das duas ações caso seja necessário escolher. É possível, também, que o jogador tenha uma preferência relativa entre duas opções, como será o caso do uso do sinal “ \geq ”. Assim, se $x \geq y$, significa que, para o jogador, a opção x é, no mínimo, tão preferível quanto y .

A forma estratégica é geralmente mais utilizada no caso de jogos simultâneos, uma vez que a matriz de recompensas dispõe, de forma simples, todas as informações necessárias para a devida análise da situação de interação estratégica, como, por exemplo, os jogadores, os conjuntos de ações, as recompensas e todas as combinações possíveis

entre cada ação tomada por cada jogador. Isso não quer dizer que os jogos simultâneos não possam ser representados de outra forma, mas apenas que em geral são melhores para que se analisem essas situações específicas. Uma das desvantagens deste tipo de representação é que não é possível se determinar as consequências futuras das estratégias adotadas, especialmente se o jogo continua após a primeira rodada de decisões. Nestes casos, mostra-se mais adequada a utilização da forma estendida de representação, analisada a seguir.

Nem sempre as decisões dos jogadores são tomadas ignorando as demais, como ocorre no jogo simultâneo. Em certos casos, alguns jogadores realizam as suas ações já conhecendo as aquelas tomadas pelo restante ou por alguns dos jogadores, que o influenciarão diretamente. Além disso, mesmo após uma rodada de interações simultâneas, o jogo continua de maneira que os desdobramentos acarretam etapas sucessivas.

São esses os casos dos jogos sequenciais, nos quais um jogador necessariamente age primeiro, permitindo que seu oponente conheça sua decisão. Dessa forma, o segundo jogador possuirá mais elementos para a tomada de decisões, podendo realizar uma escolha racional mais adequada.

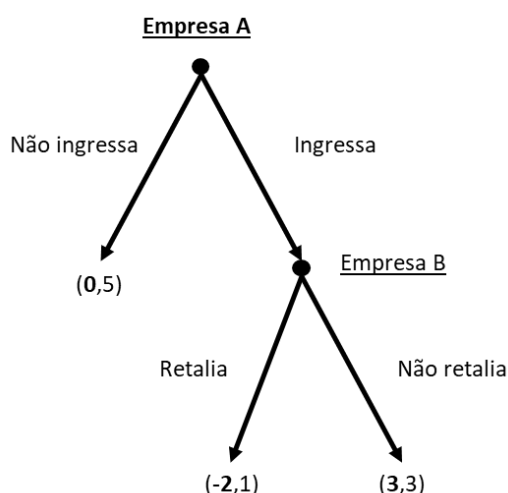
Repisa-se que o caráter sequencial dos jogos diz respeito ao seu aspecto informacional, sendo irrelevante a cronologia de decisões. Haverá um jogo sequencial quando um jogador tomar sua decisão munido de mais informações acerca das demais decisões do que os outros jogadores. É o que se refere como *desequilíbrio de informação*, principal característica que distingue o jogo sequencial do jogo simultâneo. Por outro lado, o jogador que realiza a primeira ação estará ciente de que a sua decisão influenciará as estratégias do outro jogador. Esse fato também é importante, uma vez que, sabendo de tal influência, o primeiro jogador deve considerar a hipótese de *retaliação* pelo próximo jogador a decidir.

Imagine-se uma situação na qual os diretores de dada empresa A discutem a possibilidade de ingressar em determinado mercado. Ocorre que este mercado já é monopolizado por dada empresa B, que fatura 5 milhões ao ano. Os diretores da empresa A estão cientes de que, caso decidam ingressar no mercado, poderão enfrentar uma futura *retaliação* pela empresa B, que não deseja perder espaço no ramo que domina, podendo adotar uma política agressiva de preços, reduzindo-os a um patamar que geraria um vultoso

prejuízo à empresa A, equivalente a 2 milhões. Em decorrência da prática predatória, a empresa B teria seus lucros substancialmente reduzidos, chegando a apenas 1 milhão. Contudo, caso a empresa B não deseje reduzir sensivelmente seus lucros, que se encontram no patamar de 5 milhões por ano, poderá aceitar o ingresso da empresa A e dividir parcela do mercado monopolizado. Diante do aumento da produção, o consumo irá aumentar em 1 milhão ao ano e, neste caso, cada empresa ficará com um faturamento de 3 milhões.

Neste caso, o conjunto de estratégias da empresa A é {ingressar, não ingressar} e o da empresa B é {retaliar, não retaliar}. Tendo em vista as características específicas deste jogo, sua representação se dá de forma mais adequada sob a forma estendida, conforme segue:

Figura 3: Jogo do monopólio



A forma estendida utiliza uma representação gráfica denominada árvore do jogo, e o momento de cada escolha dos jogadores é representado por nós. As retas que ligam os nós, chamadas de ramos, representam, cada uma, uma escolha. A cada escolha que encerra o jogo, estão dispostas as recompensas. O primeiro algarismo representa as recompensas daquele que joga primeiro. O desenho interpretado é de cima para baixo ou da esquerda para a direita, dependendo da forma como o esquema é estruturado.

Como o jogo sequencial demonstra ações tomadas de forma sucessiva, a ordem dos nós é importante para o entendimento do desenrolar do jogo. O nó inicial não possui antecessor, enquanto os nós finais ou terminais não são sucedidos por nenhum outro. Os

nós sucessores só poderão existir e ser analisados caso estejam ligados a um nó antecessor existente e à decisão.

Ronaldo Fiani estabelece três regras que devem ser observadas para que a representação estendida obtenha sucesso, sendo elas:

As Regras da Árvore de Jogos:

(a) todo nó deve ser precedido por, no máximo, um outro nó apenas.

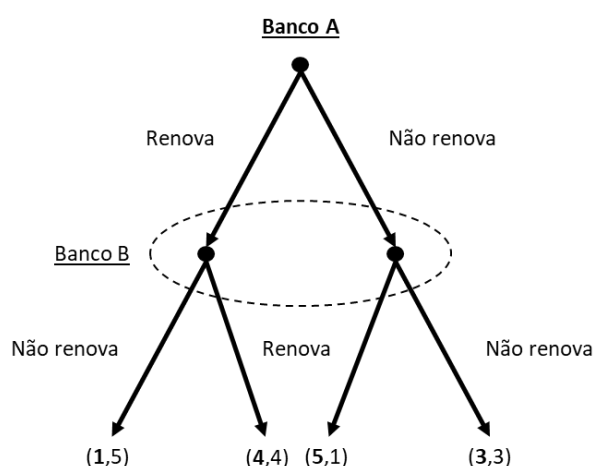
(b) nenhuma trajetória pode ligar um nó a ele mesmo.

(c) todo nó na árvore de jogos deve ser sucessor de um único e mesmo nó inicial.²⁴⁶

Como observado, os jogos devem ser modelados para que seja possível analisar a situação de interação estratégica de forma devida. Caso contrário, é possível que as conclusões alcançadas sejam distorcidas. Aí reside aspecto fundamental de uma análise de qualidade: a correta modelagem dos jogos. O modelo deve representar a situação da forma mais simples possível, sem omitir informações relevantes.

A representação de situações que apresentem diferentes pressupostos de informação detida pelos jogadores requer uma variedade de modelos para adequá-las que, muitas vezes, não se excluem. Nesse contexto, têm-se os modelos estratégicos que geralmente são utilizados na representação de jogos simultâneos e os modelos estendidos que geralmente são utilizados para demonstrar os jogos sequenciais. É importante dizer, entretanto, que não se trata de regra absoluta. Em algumas situações os modelos são utilizados de modo não usual. No exemplo dos empréstimos dos bancos, a representação poderia ter sido realizada por meio da forma estendida, da seguinte maneira:

²⁴⁶ FIANI, Ricardo. *op. cit.* p. 53.

Figura 4: Jogo dos empréstimos 2

Cada um dos conjuntos de pontos, ou nós, circunscritos por linhas tracejadas, representa um momento da decisão, no qual o jogador pode tomar um dos ramos, representados pelas setas. Tendo em vista que, neste exemplo, a tomada de decisões se dá de maneira simultânea, é irrelevante determinar qual jogador estará no primeiro nó. No exemplo acima, pouco importa se o modelo se iniciar com banco A ou banco B, já que os resultados atingidos serão os mesmos.

3.4.2 Jogos com informações completas e incompletas.

Em todos os jogos analisados até agora, um dos pressupostos utilizados foi o de que todos os jogadores tinham conhecimento de todos os elementos relevantes para a tomada de suas decisões; dentre elas, quem seriam os jogadores, quais eram as estratégias possíveis e, principalmente, quais eram as recompensas decorrentes de cada uma destas estratégias.

No mundo real, entretanto, pouquíssimos são os casos nos quais isso é observado. Nas competições comerciais e de mercado, por exemplo, dificilmente os jogadores possuem informações exatas sobre a situação financeira, capacidade de produção e parcela de mercado detida por seus concorrentes. Em situações de conflito armado, dificilmente se tem informações precisas e completas sobre o poderio bélico, estratégias e objetivos exatos dos inimigos. Da mesma maneira, dificilmente os contribuintes sabem se serão fiscalizados, se serão autuados ou, ainda, quais serão as decisões a serem tomadas pelos

juulgadores em âmbito administrativo e judicial. Estes tipos de jogos são denominados jogos de informações incompletas.

Exemplos mais comuns são aqueles em que a sorte exerce papel fundamental, como é o caso de loterias, sorteios e adesão a contratos de seguro. Em todos estes casos há um papel fundamental da sorte no processo de escolha dos números sorteados, no fato de o indivíduo ter sido sorteado, de não se envolver em algum acidente ou não ser atingido por algum infortúnio.

Para a solução destes tipos de jogos, é necessário que se considere a ação invisível da sorte. Nestes casos, adiciona-se um novo jogador à estrutura de análise, comumente denominada de *natureza*,²⁴⁷ utilizando-se de operações probabilísticas para a determinação do conjunto de recompensas. Considere-se o exemplo a seguir²⁴⁸.

Dois empresa de petróleo estão instaladas sobre o mesmo poço de petróleo de difícil prospecção, com uma possível capacidade, ainda não comprovada, de 4 milhões de barris, em um mercado regulado, no qual cada barril é vendido por 20. Considera-se que o preço não será alterado nos próximos dois anos e que todo o volume extraído será vendido. Para a exploração da *commodity* as empresas possuem a opção de construir uma tubulação larga, com capacidade de extração de todo o volume do poço em apenas um ano, ou seja, 4 milhões de barris; ou construir uma tubulação estreita, com capacidade de extrair apenas a metade, ou seja, 2 milhões de barris por ano.

Caso um dos concorrentes decida não explorar o poço, não terá qualquer custo, entretanto, também não auferirá lucros. Neste caso, a empresa que explorar o recurso sozinha terá os seguintes resultados:

Figura 5: Jogo do petróleo - dados

| | Estreita | Larga |
|-----------------------------|-----------------|--------------|
| Custo de perfuração | 16 milhões | 29 milhões |
| Custo de bombeamento | 20 milhões | 20 milhões |
| Custo total | 36 milhões | 49 milhões |
| Receita | 80 milhões | 80 milhões |
| Lucro | 44 milhões | 31 milhões |

²⁴⁷ BIERMAN, Harold Scott; FERNANDES, Luis, *op. cit.* p. 190.

²⁴⁸ Exemplo adaptado de BIERMAN, Harold Scott; FERNANDES, Luis, *op. cit.* p. 6, 191

Caso uma das empresas explore, sozinha, todo o petróleo, fica evidente que a melhor opção é construir uma tubulação estreita, uma vez que, sendo mais barata, acarretará lucros maiores. Entretanto, não se pode ignorar a possibilidade de exploração pelas duas empresas e, caso uma construa a tubulação larga e a outra a tubulação estreita, uma delas será capaz de extrair petróleo com maior velocidade, obtendo 3 milhões de barris, enquanto a outra ficará com apenas 1 milhão de barris. Neste exemplo, ambas as empresas possuem o conjunto de ações {não explora, estreita, larga}. Caso o poço seja explorável, estaremos diante da seguinte matriz de recompensas:

Figura 6: Jogo do petróleo – recompensas 1

| | | Empresa B | | |
|-----------|-------------|-------------|----------|--------|
| | | Não explora | Estreita | Larga |
| Empresa A | Não Explora | 0, 0 | 0, 44 | 0, 31 |
| | Estreita | 44, 0 | 14, 14 | -1, 16 |
| | Larga | 31, 0 | 16, -1 | 1, 1 |

Entretanto, não é certo que o poço seja explorável e, caso a exploração não se mostre possível, estaremos diante da seguinte matriz de recompensas:

Figura 7: Jogo do petróleo – recompensas 2

| | | Empresa B | | |
|-----------|-------------|-------------|----------|----------|
| | | Não explora | Estreita | Larga |
| Empresa A | Não Explora | 0, 0 | 0, -16 | 0, -29 |
| | Estreita | -16, 0 | -16, -16 | -16, -29 |
| | Larga | -29, 0 | -29, -16 | -29, -29 |

Este é um típico caso em que os jogadores não possuem informações completas acerca dos elementos determinantes para a tomada de decisões: a viabilidade da exploração do poço de petróleo. Neste caso, diz-se que a natureza irá realizar a jogada para determinar a explorabilidade do empreendimento e, assim, devemos analisar a probabilidade das possíveis jogadas da natureza.

Nestes casos, deve-se combinar os resultados das duas realidades possivelmente resultantes do produto das probabilidades pelas recompensas existentes em cada uma delas. Em outras palavras, deve-se somar o produto das recompensas x probabilidades. No

exemplo escolhido, considere-se a existência de apenas duas possibilidades: a de o poço ser explorável (60%) e de o poço não ser explorável (40%). Assim, analise-se a opção da empresa A de construir a tubulação estreita, quando a empresa B não explora o poço. Se o poço for explorável, terá uma recompensa de 44 milhões, que multiplicados pela probabilidade de exploração de 60% resulta em 26,4 milhões. Se a exploração não for possível, haverá um prejuízo de 16 milhões, que multiplicados pela probabilidade de 40% resultam em 6,4 milhões. Neste caso, sua recompensa, considerando a jogada da natureza e as probabilidades envolvidas, resulta em cerca de 20 milhões. Repetindo-se a operação para todas as recompensas combinadas, chega-se à seguinte matriz de recompensas:

Figura 8: Jogo do petróleo – recompensas 3

| | | Empresa B | | |
|-----------|-------------|-------------|----------|---------|
| | | Não explora | Estreita | Larga |
| Empresa A | Não Explora | 0, 0 | 0, 20 | 0, 7 |
| | Estreita | 20, 0 | 2, 2 | -2, -7 |
| | Larga | 7, 0 | -2, -7 | -11 -11 |

Por meio do procedimento, as empresas agora podem analisar o jogo e tomar suas decisões com base no *valor esperado* de cada uma das estratégias, considerando as probabilidades que influenciam as dados incertos. Entretanto, a utilização irrestrita e inadvertida dos valores esperados pode gerar resultados distorcidos. Por exemplo, imagine-se que um ganhador de um programa de televisão tenha que escolher seu prêmio entre duas opções. Na primeira delas, uma moeda será lançada. Caso o resultado seja coroa, o prêmio será de \$ 1000 e, caso seja cara, não haverá prêmio. A segunda opção é escolher um, de três envelopes fechados cada um com um prêmio de \$ 900, \$ 300 ou \$ 150. Utilizando-se as probabilidades, chega-se à conclusão de que o valor esperado da primeira opção é de \$ 500 ($1000/2 + 0/2$) e que o valor esperado da segunda é de \$ 450 ($900/3 + 300/3 + 150/3$).

Objetivamente, o ganhador deveria escolher a primeira opção, já que seu valor esperado é maior que o da segunda. Esta conclusão, entretanto, é de certo modo precipitada, uma vez que ignora as preferências individuais acerca da assunção de grandes riscos. É bem provável que, neste caso, grande parte dos ganhadores preferirá a segunda opção, para garantir algum ganho, mesmo que não seja muito grande. Ao menos, não se corre o risco de perda total.

A aversão ao risco e a percepção individual sobre o valor das coisas em geral, caso não levadas em consideração na análise dos jogos, pode acabar por distorcer todos os resultados atingidos. O valor subjetivo de R\$ 1.000 para uma pessoa pobre é grande e, para uma pessoa abastada, é pequeno, mesmo que a pessoa rica e a pobre sejam o mesmo indivíduo, em momentos distintos de sua vida. Estas questões são comumente observadas em loterias e em mercados de seguros. Estima-se que as chances de ganho na Mega Sena sejam de aproximadamente uma em cinquenta milhões. À medida que os sorteios acontecem sem que haja algum vencedor, os prêmios são acumulados até que haja um sorteio com vencedores. Historicamente, pouquíssimos foram os prêmios que ultrapassaram a casa dos R\$ 100 milhões e, geralmente, eles são bem inferiores a isso. Tendo em vista que o valor da aposta é de R\$ 3,50, o valor esperado de uma aposta para um sorteio de R\$ 100 milhões é de aproximadamente R\$ 2,00 ($100.000.000/50.000.000 - 2/50.000.000$). Ou seja, apenas em raríssimas hipóteses nas quais os prêmios estejam muito acumulados o valor esperado da aposta será maior que o preço do bilhete.

Da mesma maneira, para determinar o preço dos prêmios dos seguros, as instituições se utilizam de cálculos atuariais de modo que, considerando-se a população total de segurados, o valor total dos prêmios seja sempre superior ao valor dos sinistros, garantindo o lucro às empresas. Portanto, como consequência lógica, os valores esperados dos seguros contratados pelos indivíduos são menores do que o valor dos prêmios pagos. Mesmo assim, o mercado de seguros é aquecido por pessoas que têm aversão ao risco de terem seus carros roubados.

Nas decisões que envolvem riscos, as pessoas comumente agrupam suas preferências de maneira que foge à racionalidade monetária. Daniel Bernoulli, em 1738, observou que os valores subjetivos de um objeto não guardam relação necessária com sua avaliação em dinheiro. Este desejo, ou valor subjetivo, foi denominado *valor moral*²⁴⁹. A noção de valor moral foi posteriormente incorporada à teoria dos jogos por John von Neumann e Oscar Morgenstern²⁵⁰ na chamada teoria da *teoria da utilidade esperada* e “baseia-se no pressuposto de que um jogador pode expressar uma preferência (ou

²⁴⁹ COLMAN, Andrew M *op. cit.* p. 19

²⁵⁰ NEUMANN, John Von; MORGENSTERN, Oskar, *op. cit.*

indiferença), não apenas entre qualquer par de resultados, mas também entre um resultado e uma loteria entre um par diferente de resultados.”²⁵¹

Por meio da teoria, é possível considerar o conjunto de preferências específicas de um jogador e ordená-las de modo a permitir uma análise mais apurada das opções subjetivas do indivíduo, considerando-se o valor moral de cada uma das recompensas. Em outras palavras, é possível converter valores monetários e não monetários em valores de utilidade. “Utilidades esperadas, que são simplesmente utilidades médias ponderadas (ponderadas de acordo com as probabilidades correspondentes), são puramente quantidades psicológicas e, à luz desse princípio, não é necessariamente irracional jogar ou comprar apólices de seguro.”²⁵²

Voltando aos exemplos dados, a utilidade esperada do valor provavelmente a ser perdido na compra de um bilhete da Mega Sena pode ser muito menor do que a utilidade dos ganhos improváveis de uma grande fortuna. Da mesma maneira, a utilidade esperada do pagamento de um prêmio de seguro que, muito provavelmente não será utilizado, pode ser muito maior do que a assunção do risco de se ter uma perda grande caso seu carro seja roubado.

O desenvolvimento dos jogos com informações incompletas representou grande avanço na análise dos comportamentos sociais, especialmente por levar em consideração as preferências subjetivas dos indivíduos. A teoria foi amplamente desenvolvida, e a formulação matemática de seus axiomas depende de conceitos avançados de matemática, fugindo do objetivo ora almejado. Entretanto, por meio destas considerações gerais é possível analisarmos os pressupostos da teoria dos jogos e dos impactos observáveis em cada uma das espécies de jogos.

3.4.3 Jogos estritamente competitivos, cooperativos e de motivos mistos.

Na maior parte dos jogos utilizados como exemplo até agora, os ganhos de determinado jogador dependem das perdas apuradas por outros. Geralmente, as

²⁵¹ “(...) is based on the assumption that a player can express a preference (or indifference), not only between any pair of outcomes, but also between one outcome and a lottery between a different pair of outcomes.” Tradução livre. COLMAN, Andrew M *op. cit.* p. 20.

²⁵² COLMAN, Andrew M *op. cit.* p. 21

recompensas disputadas são limitadas, específicas e conhecidas e, portanto, os jogadores elaboram suas estratégias buscando maximizar qual parte destas recompensas ficará com eles. Quando e quanto um jogador ganha reflete, necessariamente, as perdas dos demais. Tais jogos são denominados estritamente competitivos, ou jogos de soma zero²⁵³. Em outras palavras, este tipo de jogo é um sistema fechado em que não se criam ou se destroem benefícios, de modo que as utilidades apenas transitam nas mãos dos jogadores, a depender das estratégias adotadas por cada um deles.

Por outro lado, as situações de interação estratégica não se limitam a relações conflituosas. Em diversas situações os jogadores podem possuir objetivos em comum, e o desafio deste tipo de jogos é o atingimento de um estado cooperativo. Nestes jogos o objetivo dos jogadores é antecipar as escolhas dos demais, com o objetivo de obterem benefícios mútuos. Deste modo, não há conflito de interesses entre eles. São chamados de jogos de cooperação ou coordenação.

Alguns teóricos entendem que estas situações de interação não devam e não podem ser objeto de estudo da teoria dos jogos. Para Luce e Raiffa, quaisquer jogadores ou instituições que possuam o mesmo interesse, para fins teóricos, devem ser considerados como sendo apenas um indivíduo.²⁵⁴ A análise de jogos onde não há conflito de interesses seria trivial, de valor prático ou acadêmico.²⁵⁵

Entretanto, um simples exemplo do cotidiano pode demonstrar os problemas e a importância de se entender adequadamente os jogos cooperativos. Dois pedestres apressados andam pela calçada, um indo em direção ao outro. Ambos têm o mesmo objetivo de passar sem que haja uma colisão entre eles. O conjunto de estratégias de cada um é {continuar em frente, desviar para a direita, desviar para a esquerda}. Para que evitem o resultado ruim, qual seja colidir, basta que escolham estratégias distintas. A dificuldade dos jogos cooperativos, entretanto, reside no fato de que a comunicação entre os jogadores geralmente não é possível, ou mesmo que seja possível, é ineficaz ou inócua. Os jogos de cooperação, portanto, refletem o desafio de se determinar antecipadamente as

²⁵³ COLMAN, Andrew M *op. cit.* p. 53.

²⁵⁴ LUCE, DUCAN R.; RAIFFA, HOWARD, *op. cit.*, p. 13.

²⁵⁵ “The analysis of some games is trivial and, presumably inherently different from non-trivial ones. For example, if both players have the same preference pattern over the outcomes, then everything is trivial, since both players prefer the same outcome above all others.” LUCE, DUCAN R.; RAIFFA, HOWARD, *op. cit.*, p. 59.

estratégias dos demais jogadores, antes de tomar a opção dentre aquelas apresentadas, não com o objetivo de garantir uma vitória individual mas, sim, coletiva. Entender como estes jogos funcionam pode, de certo modo, auxiliar o jogadores a atingirem seus objetivos comuns.

Uma pesquisa conduzida nos Estados Unidos reuniu diversos indivíduos em pares, sem que houvesse qualquer possibilidade de comunicação. Eles poderiam escolher entre as duas faces de uma moeda, cara ou coroa. Se ambos escolhessem a mesma face, ganhariam o jogo, se escolhessem faces diferentes, perderiam. Em cerca de 86% das pesquisas, ambos os entrevistados escolheram cara, vencendo o desafio. A pesquisa foi realizada no Reino Unido e, demonstrando a consistência dos resultados, 87% das duplas escolheram a mesma face: cara.²⁵⁶

As pesquisas até hoje realizadas, especialmente as empíricas, demonstram que há uma séria dificuldade de racionalização lógica e matemática das estratégias nos jogos cooperativos. Entretanto, mesmo diante das dificuldades da racionalização formal, tais pesquisas indicam que as pessoas tendem a acertar nas escolhas cooperativas mesmo quando não há a possibilidade de comunicação entre eles.²⁵⁷ A cooperação é atingida quase que de forma intuitiva.

Colman explica a cooperação intuitiva com base no conceito de *saliência*. As pessoas que buscam objetivos comuns tendem a identificar elementos ou opções salientes de cada uma das circunstâncias e, por serem salientes, acredita-se que há maiores probabilidades de que os demais jogadores também as identifiquem. Esta saliência funciona como o *ponto focal* da situação de interação estratégica.²⁵⁸

Nas pesquisas realizadas com a moeda, as pessoas tendem a entender a opção cara como ponto focal das disputas de *cara ou coroa*, talvez porque venha disposta em primeiro lugar no nome do jogo. Da mesma maneira, na situação dos pedestres, as pessoas no Reino Unido e em suas colônias tendem a desviar para a esquerda, ao passo que nos demais países as pessoas tendem a desviar para a direita, em uma clara relação com as regras e

²⁵⁶ COLMAN, Andrew M *op. cit.* p. 38

²⁵⁷ Neste sentido, vide SCHELLING, Thomas C. *The Strategy of Conflict*. Cambridge: Harvard University Press, 1980, cap. 3.

²⁵⁸ COLMAN, Andrew M *op. cit.* p 299

práticas de trânsito estabelecidas. Nestes casos, escolher uma estratégia que se baseie nos pontos focais parece ser uma escolha quase que intuitivamente racional, apesar de, para grande parte dos autores, tal escolha não poder ser classificada como racional.²⁵⁹

De um lado, temos os jogos estritamente competitivos, nos quais as recompensas de um jogador dependem necessariamente da perda dos demais; do outro, os jogos cooperativos, nos quais os jogadores buscam a opção que melhor atenda ao interesse comum. Entretanto, estes jogos apenas representam os tipos extremos da intencionalidade e objetivos dos indivíduos. A realidade social é extremamente complexa e, em grande parte das situações, as interações estratégicas fornecem opções e recompensas mistas, nas quais os indivíduos buscam a satisfação de seus objetivos individuais de maneira racional, que pode ser atingida tanto de maneira competitiva quanto colaborativa. A estes tipos dá-se o nome de jogos de motivos mistos ou jogos de soma diferente de zero.

Diversos são os tipos de jogos desta natureza e alguns exemplos cotidianos podem auxiliar em sua compreensão. Imaginem-se dois veículos aguardando para ingressar em uma pista com trânsito pesado. Os dois estão atrasados para compromissos importantes e desejam chegar o mais rápido possível em seus destinos. Quando uma brecha aparece, ambos possuem as opções de deixar que o outro ingresse na pista, indo em seguida, ou a opção de avançar imediatamente, representadas por {deixa, ingressa}. Caso ambos decidam por ingressar, poderão se envolver em um acidente, o pior resultado para os dois. Por outro lado, se decidem conjuntamente deixar, nenhum ingressa na pista e se atrasam. A melhor opção seria a que os jogadores escolhem estratégias diferentes, entretanto, ambos gostariam de ser o primeiro. Convertendo-se as recompensas em utilidades, o jogo poderia ser modelado da seguinte maneira:

Figura 9: Jogo do trânsito

| | | Motorista B | |
|-------------|----------|-------------|-------|
| | | Ingressa | Deixa |
| Motorista A | Ingressa | 0, 0 | 4, 3 |
| | Deixa | 3, 4 | 1, 1 |

²⁵⁹ COLMAN, Andrew M. *op. cit.* p 300

No presente caso, a solução ideal para cada um deles é de que o próprio motorista seja o primeiro a ir, entretanto, não há elementos suficientes para se determinar quem deva ingressar e quem deva deixar. As recompensas são exatamente simétricas, de modo que a análise formal dos jogos não oferece qualquer ajuda para a solução do impasse. Em casos como o presente, a solução se dará, muitas vezes, por elementos que representem um ponto focal ou saliência.²⁶⁰ Os jogadores poderiam, por exemplo, utilizar-se da máxima de que “quem chegou primeiro, vai primeiro.” Ou então utilizar-se de algum tipo de preferência em razão do sexo dos indivíduos, ou de sua idade.

Outro exemplo, eternizado no filme *Juventude Transviada*, de 1955, é o do jogo da galinha.²⁶¹ Neste típico exemplo, dois garotos dirigem um em direção ao outro em alta velocidade. O que desviasse para a direita primeiro seria considerado medroso e seria chamado de galinha. O outro que se mantivesse no trajeto por mais tempo seria considerado corajoso, sendo respeitado por seus amigos. Entretanto, a pior opção para todos seria a que nenhum dos dois desviasse, causando uma grave colisão, ou até a morte. Novamente, ambos querem o melhor resultado possível, entretanto, se os dois adotarem a estratégia necessária para tanto, atingirão o pior resultado. As estratégias dos jogadores são as seguintes {manter, desviar}, e o jogo pode ser assim modelado:

Figura 10: Jogo da galinha

| | | Garoto B | |
|----------|---------|----------|---------|
| | | Manter | Desviar |
| Garoto A | Manter | -5, -5 | 5, 1 |
| | Desviar | 5, 1 | 1, 1 |

Como se vê, nos jogos de motivos mistos os jogadores geralmente são submetidos a um dilema. Ambos desejam o melhor resultado para si, entretanto, caso adotem conjuntamente a estratégia que individualmente seria melhor, o resultado atingido é o pior para todos. O desafio em situações desta natureza é a coordenação das jogadas para que as recompensas atingidas, apesar de não serem as melhores individualmente, não sejam as piores coletivamente.

²⁶⁰ COLMAN, Andrew M *op. cit.* p 109.

²⁶¹ *Chicken game*. No filme de Nicholas Ray dois garotos se dirigem a um precipício em alta velocidade. O que freasse, ou se jogasse para fora do carro primeiro, seria chamado de galinha.

Estes jogos podem ser utilizados para se compreender diversas situações de tensão já ocorridas e que são observadas no complexo mundo de relações intra e intergovernamentais. Um clássico exemplo é o da corrida armamentista vivenciada na época da Guerra Fria. Estados Unidos e União Soviética buscavam se munir com armas nucleares para demonstrar seu poderio e dominação mundial. A grande tensão existente dizia respeito ao fato de quem tomaria o primeiro passo e realizaria um ataque nuclear contra seu oponente. Se ambos tomassem esta atitude, o mundo vivenciaria uma guerra nuclear. Se apenas um deles se valesse dessa estratégia, seria o vencedor. Por outro lado, como ocorreu, se ambos adotassem uma postura defensiva, viveríamos tempos de paz.

Da mesma maneira, conforme se verá, estes jogos podem ser utilizados para se modelar as situações de guerra fiscal, vivenciadas tanto em âmbito interno quanto em âmbito internacional.

Os jogos de motivos mistos foram exaustivamente estudados com base no exemplo mais famoso, que mais retrata as dificuldades de cooperação e coordenação social, chamado de *dilema do prisioneiro*, que será explorado mais adiante. De fato, os jogos desta natureza são de difícil resolução e dependem, muitas vezes, do cenário em que se inserem; se há confiança ou não entre os jogadores e, também, de fatores externos a serem incluídos por outros agentes.

3.5. Interpretando e resolvendo os jogos.

3.5.1 Os pontos de equilíbrio e as estratégias dominantes e dominadas.

A economia se distingue das outras ciências sociais por possuir um núcleo unificador de suposições. Para a economia, os indivíduos são gananciosos, racionais e equilibrados. Nesse sentido, a análise econômica baseia-se no fato de que todos os tomadores de decisão – sejam eles agricultores, executivos, políticos ou contribuintes – buscam maximizar a realização de seus objetivos, financeiros ou não. Como dito, não necessariamente esta maximização de utilidades corresponde a atitudes egoístas. Este é o sentido da expressão “gananciosos”. Ao mesmo tempo, eles são racionais, uma vez que usam todos os meios à sua disposição, a fim de atingir esses objetivos. Como tomadores de

decisão, os sujeitos interagem por meio de instituições que os levam constantemente a algum tipo de equilíbrio ou estabilidade²⁶².

Estes pressupostos econômicos são a base de análise utilizada pela teoria dos jogos. Afinal, se um jogador conhece suas possíveis recompensas, é difícil imaginar situação na qual escolha a pior delas, levando em consideração seus objetivos. Quando todos os jogadores agem desta maneira, chegamos a um ponto de estabilidade. O estudo dos jogos, assim, deve passar pela análise das estratégias disponíveis com a eliminação das piores opções para, conseqüentemente, selecionarem-se as melhores.

Tome-se como exemplo um jogo entre duas redes farmacêuticas. A rede de farmácias A possui uma filial em uma pequena cidade do interior de Minas Gerais. Já a rede B estuda ingressar em tal mercado por meio da instalação de uma filial no local. A farmácia B poderá instalar ou não a sua filial na cidade, de modo que seu conjunto de estratégias é {inaugurar, não inaugurar}. Já a farmácia A, tomando conhecimento das intenções de sua concorrente, poderá reagir, ampliando ou não sua loja já instalada. Portanto, seu conjunto de estratégias é {ampliar, não ampliar}. As empresas tomarão suas decisões simultaneamente, tratando-se de jogo simultâneo e, como pressuposto de uma interação estratégica racional, uma deve levar em consideração as possíveis estratégias da outra.

A matriz de recompensas abaixo apresenta os resultados anuais esperados, em milhões de reais, para cada uma das estratégias disponíveis:

Figura 11: Jogo das farmácias 1

| | | Farmácia A | |
|------------|---------------|------------|-------------|
| | | Ampliar | Não ampliar |
| Farmácia B | Inaugurar | 6,6 | 7,5 |
| | Não inaugurar | 3,5 | 3,7 |

Por meio da análise da matriz de recompensas e das possíveis ações de sua concorrente, fica evidente qual estratégia a farmácia B deve seguir; se inaugura, ou não, sua filial. Primeiramente, caso a farmácia A reaja, ampliando sua loja já existente, a melhor

²⁶² BIERMAN, Harold Scott; Fernandez, Luis. *op. cit.*, p. 30.

opção para a farmácia B é inaugurar sua filial, tendo uma recompensa de 6 em vez de 3, no caso de não inaugurar. Por outro lado, caso sua concorrente decida por não ampliar sua loja, a melhor opção continua sendo a de {inaugurar}, com uma recompensa de 7 em vez de {não inaugurar}, cuja recompensa é de 3. Ora, não importa o que a concorrente fizer, a farmácia B terá mais lucros se inaugurar a sua filial. Ou seja, considerando uma escolha racional dos jogadores, a rede construirá filial na cidade em qualquer cenário, vez que será a opção mais lucrativa, independentemente da ação tomada por sua concorrente.

Na terminologia da teoria dos jogos, considera-se que, para a empresa B, as recompensas fornecidas pela construção da filial são as melhores em qualquer cenário e, por isso, a estratégia {inaugurar} domina a estratégia {não inaugurar}. Neste caso específico, pode-se dizer que a estratégia {inaugurar} é *estritamente dominante* e a estratégia {não inaugurar} é *estritamente dominada*.

Figura 12: Jogo das farmácias 2

| | | Farmácia A | |
|------------|---------------|------------|-------------|
| | | Ampliar | Não ampliar |
| Farmácia B | Inaugurar | 3,6 | 7,5 |
| | Não inaugurar | 3,5 | 3,7 |

Nesse caso, foi alterada tão somente a recompensa da farmácia B caso inaugure a sua filial. Ainda neste cenário a empresa deverá construir a sua filial na cidade, visto que, caso sua concorrente não amplie a sua filial, seus lucros crescerão de forma significativa, passando de 3 para 7 e, caso amplie, seus lucros permanecerão inalterados em 3. A estratégia de inaugurar a filial, assim, continua a ser a melhor opção para a farmácia B, entretanto, deixou de ser *estritamente dominante* para se tornar *fracamente dominante*.

Sempre que houver uma estratégia dominante haverá, necessariamente, uma opção estrita ou fracamente dominada. Entretanto, é possível que em alguns jogos, especialmente naqueles com mais de duas opções de ação, haja estratégias que sejam estritamente dominadas, sem que exista, necessariamente, uma opção dominante. Naturalmente, nem todos os jogos apresentarão uma estratégia estritamente dominante ou, como será posteriormente analisado, sequer dominante. Entretanto, tendo em vista que as estratégias

dominadas são racionalmente inviáveis para os jogadores, sua exclusão da matriz de recompensas pode auxiliar na interpretação e resolução dos jogos.

Considere-se o seguinte exemplo. Duas montadoras são concorrentes no mercado de automóveis. A empresa B já possui em seu portfólio de venda um modelo utilitário estabelecido no mercado. A empresa A ainda não comercializa esse tipo de carro e pretende entrar no mercado. Para tanto, ela pode desenvolver e produzir o veículo em território nacional ou importar de sua matriz. Pode também, caso se mostre inviável, deixar de lançar o produto. Seu conjunto de estratégias pode ser representado por {produz, importa, não compete}. A montadora B, sabendo das estratégias de sua concorrente, pode manter o preço já praticado, pode reduzir seu preço, visando garantir uma parcela maior de mercado ou, ainda, pode lançar uma nova versão de seu carro, na esperança de que a novidade atraia mais consumidores. Seu conjunto de estratégias é {nova versão, manter, reduzir}. A matriz de recompensas pode ser assim representada:

Figura 13: Jogo das montadoras 1

| | | Empresa B | | |
|-----------|-------------|-------------|--------|---------|
| | | Nova versão | Manter | Reduzir |
| Empresa A | Produz | 1, 4 | 4, 1 | 1, 3 |
| | Importa | 2, 2 | 2, 1 | 2, 3 |
| | Não compete | 1, 1 | 0, 6 | 1, 0 |

Pela análise, é possível perceber que a empresa B não possui qualquer estratégia dominante. Caso a empresa A adote {produz}, a melhor opção de B é {nova versão}. Se A decide por {importa}, a melhor opção de B seria {reduzir}. Por fim, se A não entra no mercado de utilitários, a melhor opção seria {manter}.

Contudo, quando se analisa o conjunto de estratégias da empresa A, verifica-se que, apesar de não haver estratégia dominante, a opção {não compete} é estritamente dominada por {importa} e fracamente dominada por {produz}. De acordo com a sistemática de análise dos jogos, tais opções devem ser desconsideradas, uma vez que, racionalmente, são inviáveis. A matriz de recompensas ajustada é disposta a seguir:

Figura 14: Jogo das montadoras 2

| | | Empresa B | | |
|-----------|---------|-------------|--------|---------|
| | | Nova versão | Manter | Reduzir |
| Empresa A | Produz | 1, 4 | 4, 1 | 1, 3 |
| | Importa | 2, 2 | 2, 1 | 2, 3 |

Tendo em vista o novo cenário, as análises devem ser repetidas, no que diz respeito a estratégias dominantes e dominadas. Com os dados ora apresentados, é possível se afirmar que a estratégia da empresa B de manter seus preços passou a ser estritamente dominada pelas demais, uma vez que apresenta os piores resultados em ambas as ações da empresa A. Portanto, deve também ser excluída. Observe-se a nova matriz de recompensas:

Figura 15: Jogo das montadoras 3

| | | Empresa B | |
|-----------|---------|-------------|---------|
| | | Nova versão | Reduzir |
| Empresa A | Produz | 1, 4 | 1, 3 |
| | Importa | 2, 2 | 2, 3 |

Repetindo-se a sistemática, observa-se que, agora, a estratégia {produz} passou a ser estritamente dominada pela opção {importa}, devendo também ser excluída.

Figura 16: Jogo das montadoras 4

| | | Empresa B | |
|-----------|---------|-------------|---------|
| | | Nova versão | Reduzir |
| Empresa A | Importa | 2, 2 | 2, 3 |

A matriz de recompensas que inicialmente apresentava dados de difícil análise foi reduzida a apenas 3 estratégias viáveis e, por meio de simples análise, é possível perceber que o jogo se encontra solucionado. Frente à única estratégia viável racional da empresa A, a empresa B também deverá escolher, de forma racional, a opção {reduzir}, que lhe trará melhores recompensas. A técnica ora utilizada é denominada *eliminação de estratégias estritamente dominadas*²⁶³.

²⁶³ FIANI, Ricardo. *op. cit.* p. 84.

Quando a única opção racional para ambos os jogadores coincidem em um único par de estratégias, diz-se que este é um ponto de equilíbrio. Os pontos de equilíbrio mais evidentes e de fácil visualização são aqueles nos quais uma estratégia dominante de um jogador coincide com a estratégia dominante de outro. Nestes casos, não há outra opção que não agir de acordo com tais estratégias.

Da mesma maneira, em alguns jogos, por meio da eliminação de estratégias estritamente dominadas, é possível identificar pares de estratégias comuns que representam a única opção racional para os indivíduos, como é o caso do exemplo das montadoras que disputam espaço no mercado de utilitários. Estes, também são pontos de equilíbrio.

A identificação de estratégias dominantes e a eliminação sequencial de estratégias dominadas são ferramentas importantes de resolução de jogos, especialmente para que se identifiquem os chamados pontos de equilíbrio. Como observado, é possível simplificar situações de alta complexidade somente por meio da premissa de racionalidade dos jogadores.

3.5.2 O Equilíbrio de Nash

A utilização de ferramentas como a identificação de estratégias dominantes comuns e a eliminação iterativa de estratégias dominadas são úteis para solucionar diversos modelos de jogos.

Ocorre que, em diversas situações, não é possível chegar a uma solução tão somente através de eliminações racionalizáveis. Há casos em que não há quaisquer estratégias estritamente dominantes ou dominadas, ou seja, não existem ações que representem, para um dado jogador, uma recompensa universalmente melhor ou pior do que as das demais independentemente da decisão tomada pelos demais jogadores.

Nestes casos, a resolução dos jogos passa a não ser assim tão evidente. Neste ponto, grande foi a contribuição de John Nash na análise dos jogos competitivos. O autor defendeu que, nos jogos competitivos, todos os jogadores tomariam escolhas racionais, buscando os melhores resultados possíveis. Tais escolhas, por meio de estratégias puras,

levariam em consideração as escolhas racionais dos outros jogadores. A grande contribuição desenvolvida foi a criação do que hoje é conhecido como *equilíbrio de Nash*.

O equilíbrio de Nash é uma ferramenta utilizada para solucionar vários tipos de jogos, inclusive aqueles que não possuem estratégias estritamente dominadas. A teoria tem como base a busca pela melhor estratégia para cada jogador, considerando-se a melhor estratégia para os outros jogadores em resposta àquela. Em síntese, “diz-se que uma combinação de estratégias constitui um equilíbrio de Nash quando cada estratégia é a melhor resposta possível às estratégias dos demais jogadores, e isso é verdade para todos os jogadores.”²⁶⁴

Tal equilíbrio é distinto de uma estratégia dominante, na medida em que esta representa a melhor ação a um jogador, independentemente da escolha dos demais. O equilíbrio de Nash, por sua vez, somente admite a melhor estratégia ao jogador considerando as outras estratégias dos demais jogadores.

Como de costume, caso se deseje evitar formulações matemáticas quase inacessíveis aos que não possuem conhecimento específico na área, tais conceitos podem ser mais bem compreendidos por meio de exemplos.

Uma empresa estrangeira, Entrante, deseja exportar aço para o Brasil, no qual já há uma empresa que domina o mercado, Dominante. Essa exportação pode se dar em grande ou pequena escala, de modo que seu conjunto de opções é {não exporta, grande escala, pequena escala}. A empresa Dominante pode investir em sua capacidade produtiva e induzir uma queda nos preços do aço no mercado interno, com vistas a gerar prejuízos para a empresa Entrante, mesmo que seja às custas de um sacrifício pessoal. Neste caso, o conjunto de estratégias é {investe, não investe}. A matriz de recompensas pode ser assim ilustrada.

²⁶⁴ FIANI, Ricardo. *op. cit.* p. 93.

Figura 17: Jogo das aciarias 1

| | | Entrante | | |
|-----------|-------------|-------------|----------------|---------------|
| | | Não exporta | Pequena escala | Grande escala |
| Dominante | Investe | 2, 1 | 1, 0 | 0, -1 |
| | Não Investe | 1, 0 | 2, 1 | -1, 2 |

Observa-se que, no exemplo dado, não há qualquer estratégia dominante ou dominada que seja a melhor opção para qualquer um dos jogadores independentemente da opção de seu adversário.

De acordo com a teoria de Nash, deve-se analisar as escolhas de cada um dos jogadores levando em consideração cada uma das estratégias do outro. Lembrando que os números da esquerda representam as recompensas das estratégias que estão nas linhas, e os valores da direita representam as recompensas das estratégias inseridas nas colunas, passe-se à análise.

De maneira minuciosa, pode-se dizer que, sob a perspectiva da empresa Dominante, caso a Entrante não exporte, a melhor recompensa advirá da estratégia {não exporta}, com recompensa de 2. No caso de exportar em pequena escala, a melhor estratégia será {não investe}, com recompensa de 2 e, caso exporte em grande escala, a melhor estratégia será {investe}, uma vez que não haverá prejuízos.

Agora, sob a perspectiva da empresa Entrante, caso a empresa Dominante invista, sua melhor estratégia será {não exporta}, com uma recompensa de 1 e, caso não invista, a melhor estratégia será de exportar em grande escala, com uma recompensa de 2.

Das melhores estratégias selecionadas, é necessário que se identifique se alguma melhor estratégia da empresa Entrante coincide com alguma melhor estratégia da empresa Dominante. Para facilitar a análise, basta que se destaquem os resultados encontrados nas análises realizadas acima.

Figura 18: Jogo das aciarias 2

| | | Entrante | | |
|-----------|-------------|-------------|----------------|---------------|
| | | Não exporta | Pequena escala | Grande escala |
| Dominante | Investe | ②① | 1, 0 | ①, -1 |
| | Não investe | 1, 0 | ②, 1 | -1, ② |

Agora, por meio de análise simples, é possível dizer que a melhor estratégia dos jogadores, considerando-se as possíveis ações do outro, encontra-se no conjunto {investe, não exporta}, que resulta nas recompensas (2, 1), sendo este o equilíbrio de Nash.

Utilizando-se a mesma sistemática, é possível afirmar que vários dos jogos utilizados como exemplos nas sessões anteriores também possuem equilíbrios de Nash. No exemplo da batalha do Mar de Bismarck, o equilíbrio encontra-se no conjunto {rota norte, rota norte}; no exemplo dos bancos, o equilíbrio é {não renova, não renova}; no primeiro exemplo das empresas de petróleo, o conjunto que representa o equilíbrio é {larga, larga}. No exemplo das empresas de petróleo em que as recompensas foram alteradas, considerando as jogadas da natureza e as recompensas envolvidas, o equilíbrio de Nash é o conjunto de estratégias {estreita, estreita}.

Interessante observar, por meio dos exemplos, que o equilíbrio de Nash nem sempre reflete a melhor recompensa dentre as possíveis para um jogador, mas, sim, a melhor recompensa possível frente às opções racionais de seu oponente. Uma das principais características do equilíbrio de Nash é que nenhum jogador possui incentivos para que, unilateralmente, adote outra posição, que não aquela determinada racionalmente pelo equilíbrio, por um simples fato: os jogadores não terão motivos para se arrepender de suas opções depois que todas as escolhas dos participantes forem reveladas²⁶⁵.

Vale notar que, nos jogos estritamente competitivos, o equilíbrio de Nash representa o ponto no qual são atingidas as chamadas estratégias com valores minimax e maximin ou seja, aquelas estratégias que garantem os mínimos prejuízos aos jogadores e os máximos resultados garantidos, levando-se em consideração as escolhas racionais de todos os participantes.²⁶⁶ Portanto, esta será a provável escolha dos envolvidos. Frise-se que as análises levam em consideração os parâmetros de análise racional. Caso qualquer um dos jogadores tenha razões suficientes para crer que o outro agirá por meio de estratégias não racionais, uma resposta irracional pode trazer melhores resultados.

²⁶⁵ COLMAN, Andrew M *op. cit.* p 59.

²⁶⁶ *Idem.*

3.5.3. Ótimo de Pareto e o dilema dos prisioneiros.

Há situações em que o equilíbrio de Nash não representa a melhor recompensa possível para os jogadores.

O equilíbrio de Nash, como visto, reproduz a melhor escolha de um jogador dadas as possíveis escolhas racionais do outro. Não se trata, assim, da busca pela melhor opção possível. Em várias circunstâncias, especialmente naquelas em que o ponto de equilíbrio se encontra em um conjunto de estratégias dominantes, o equilíbrio de Nash representará a melhor opção possível para todos os jogadores. Entretanto, em diversos outros casos, este equilíbrio se encontra em situação subótima, já que, em se tratando de jogos competitivos, os jogadores estão sempre adotando posições defensivas seguras. Em tais situações, caso houvesse possibilidade de comunicação e cooperação entre os agentes, os resultados atingidos por ambos poderiam ser muito melhores.

Estaremos diante da melhor solução de um jogo quando esta se apresentar como um ótimo de Pareto.

Quando a situação de pelo menos um agente melhora, sem que a situação de nenhum dos outros dois agentes piore, diz-se que houve uma *melhoria paretiana*, ou uma *melhoria no sentido de Pareto*. Da mesma forma, se em uma dada situação não é mais possível melhorar a situação de um agente sem piorar a de outro, diz-se que essa situação é um *ótimo de Pareto*, o que significa que, dadas as circunstâncias, ganhos de eficiência não são mais possíveis.²⁶⁷

Assim, uma melhoria no sentido de Pareto oferece melhores recompensas para um ou para todos os jogadores, sendo que as recompensas de todos os outros continuará sendo a mesma ou também aumentará. Frente a esse cenário, natural considerar que tal solução será mais benéfica do que o equilíbrio de Nash. Quando o equilíbrio de Nash de determinado jogo não coincide com o ótimo de Pareto, diz-se que, nesta hipótese, o jogo possui um Pareto dominado.

Existem vários jogos em que o equilíbrio de Nash – ou seja, a melhor opção racional frente às possíveis jogadas dos demais participantes – não ocorre em um resultado cujas recompensas sejam melhores para todos os jogadores. O caso mais clássico e

²⁶⁷ FIANI, Ricardo. *op. cit.* p 102

exaustivamente explorado pela teoria dos jogos certamente é o chamado Dilema do Prisioneiro, publicado por Albert. W. Tucker, em 1951.²⁶⁸ A situação foi assim formulada:

[a] polícia detém dois criminosos que juntos cometeram um crime grave. Não há evidências diretas de que esses dois homens realmente cometeram o crime, e tudo o que a polícia pode realmente provar é um tipo de excesso de velocidade. O promotor gostaria muito de encerrar o caso e, portanto, ela faz a seguinte proposta separadamente para os dois prisioneiros, que são colocados em celas separadas:

"Aqui está a proposta: se você confessar o crime e incriminar seu cúmplice, ajudando-nos a resolver este caso, eu o libertarei, e esqueceremos o pouco de excesso de velocidade. Nesse caso, seu cúmplice será preso na prisão por dez anos, e todo o assunto será encerrado para sempre. Esta oferta é válida, no entanto, apenas se o seu cúmplice não confessar o crime e, portanto, não nos ajudar a esclarecer o assunto. Se ele também confessar, então, é claro, a sua confissão não é de muito valor, pois saberemos tudo sem ela. Neste caso, cada um de vocês será preso por cinco anos. Se nenhum de vocês confessar, nós, infelizmente, seremos incapazes de condená-lo, mas seremos muito severos com esse incidente bastante desagradável de excesso de velocidade, e vocês dois ficarão presos por um ano. Por fim, devo informar que fiz esta mesma oferta a seu cúmplice. Esperarei sua resposta até amanhã às dez horas. Apenas pense, você pode estar livre às onze horas!"²⁶⁹

Pela leitura do texto, observamos que o conjunto de estratégias de ambos os jogadores é {confessa, não confessa}, e a matriz de recompensas do dilema dos prisioneiros pode ser assim representada:

Figura 19: Dilema dos prisioneiros

| | | Prisioneiro B | |
|---------------|--------------|---------------|--------------|
| | | Confessa | Não confessa |
| Prisioneiro A | Confessa | (-5, -5) | (0, -10) |
| | Não confessa | (-10, 0) | (-1, -1) |

²⁶⁸ MÉRÓ, László. *Moral Calculations: Game Theory, Logic and Human Frailty*. New York: Springer, 1998, p. 28.

²⁶⁹ "The police apprehend two criminals who together have committed a serious crime. There is no direct evidence that these two men actually committed the crime, and all the police can actually prove is an instance of excessive speeding. The prosecutor would very much like to close the case, and therefore she makes the following proposal separately to the two prisoners, whom she has placed in separate cells: 'Here's the plea bargain: If you will confess to the crime and implicate your accomplice, thereby helping us to resolve this case, I will set you free, and we'll forget about that little matter of speeding. In this case your accomplice will be shut up in prison for ten years, and the whole matter will be closed forever. This offer is valid, however, only if your accomplice does not confess to the crime and thus does not help us in clearing up the matter. If he also confesses, then, of course, your confession is not of much value, as we will know everything without it. In this case, each of you will be jailed for five years. If neither of you confesses, we shall, alas, be unable to convict you, but we'll be very severe on that rather nasty incident of speeding, and you will both be imprisoned for one year. Finally, I must inform you that I made this very same offer to your accomplice. I await your answer tomorrow at ten o'clock. Just think-you can be free by eleven!'" Tradução live. MÉRÓ, László. *op. cit.*, p. 29.

Por meio da análise da matriz de recompensas, verificamos que o equilíbrio de Nash encontra-se no conjunto de estratégias {confessa, confessa}. Isso porque não importa qual seja a estratégia de seu cúmplice, o prisioneiro obterá a recompensa menos pior sempre que confessar, saindo livre caso ele não confesse, ou cumprindo uma pena de 5 anos, em vez de 10, caso seu cúmplice confesse.

Entretanto, basta uma análise superficial para chegar-se à conclusão de que esse não é o melhor conjunto de recompensas para os prisioneiros. É possível realizar melhorias de Pareto no equilíbrio para que a situação de um jogador seja melhorada, sem que se piore a do outro. A resposta é clara: basta que ambos adotem a estratégia {não confessa}, sendo este o ótimo de Pareto.

Esta situação ilustra dilemas que ocorrem todos os dias nas esferas privadas, institucionais e governamentais. O pensamento racional em um cenário de desconfiança pode levar a resultados extremamente indesejados. De fato, caso um indivíduo adote a posição unilateralmente, poderá auferir ganhos elevados, entretanto, caso não haja cooperação, todos atingirão as piores recompensas possíveis²⁷⁰.

Diversas experiências empíricas foram realizadas com o fim de analisar os diversos elementos que poderiam influenciar o comportamento dos indivíduos nestas situações. Muitos dos resultados, inclusive, foram contraditórios. Foram analisados, por exemplo, os efeitos do nível de intimidade existente entre os participantes, a possibilidade de comunicação, a grandeza das recompensas, o gênero dos participantes, o número de rodadas do jogo, a formação social dos jogadores, dentre outros.²⁷¹

O fato é que o dilema dos prisioneiros, caso entendido corretamente, pode auxiliar na análise de diversas situações paradoxais, inclusive algumas a serem abordadas neste trabalho, como por exemplo, o não pagamento de impostos por alguns e a guerra fiscal entre os estados, como se verá a seguir.

²⁷⁰ Este tipo de paradoxo já foi explorado, inclusive, por diversas emissoras de televisão que promoviam competições e, ao final, dois participantes eram colocados frente a frente, com a possibilidade de ganhar um grande prêmio. Eles, então, tinham que decidir se dividiam o dinheiro, ou se ficavam com o montante total. Entretanto, se um escolhesse dividir e o outro ficar com o total, o primeiro ficaria com nada. Se ambos escolhessem ficar com o valor total, ninguém ganhava nada. No Brasil, por exemplo, Silvio Santos já explorou o dilema dos prisioneiros por meio do quadro “7 e meio” e Luciano Huck, pelo quadro “Quem vai ficar com tudo?”.

²⁷¹ Para mais detalhes, vide MÉRÓ, László. *op. cit.*, p. 44 e COLMAN, Andrew, M. *op. cit.* cap. 7.

3.6. Os dilemas sociais e a complexidade humana.

Os estudos desenvolvidos acerca do dilema dos prisioneiros reconhecem o modelo como sendo a essência de grande parte dos problemas sociais. Em comunidades vastas e heterogêneas, um dos grandes desafios enfrentados pelos governantes é garantir que os cidadãos ajam em conformidade com os fins coletivos, buscando a cooperação e a colaboração. Entretanto, como se viu, as escolhas racionais ou, muitas vezes, egoístas, garantem ao sujeito benefícios relevantes. A estratégia individual racional, baseada no equilíbrio de Nash, frequentemente afasta a coletividade de resultados ótimos.

Portanto, os estudos da teoria dos jogos, mais especificamente do dilema do prisioneiro com jogadores limitados, a partir da década de 70, evoluiu para o estudo do Dilema do Prisioneiro com N-Pessoas.²⁷² Tais jogos refletem os chamados *dilemas sociais*, que são problemas de tomada de decisão que envolvem uma multiplicidade de pessoas, cujos interesses individuais estão, na grande parte das vezes, em conflito com os interesses coletivos. A racionalidade por trás destes jogos é semelhante àquela que guia o dilema dos prisioneiros simples, ou seja, caso a maioria dos jogadores busquem o melhor resultado para si, acabarão com o pior resultado possível.

Um bom exemplo é a crise hídrica ocorrida na Grã-Bretanha no verão de 1976.²⁷³ Naquela época os países passaram por uma severa seca, e a água se tornou um recurso natural escasso naquele país. O governo e as mídias de massa se empenharam em campanhas para que as pessoas racionassem o uso da água, sugerindo que fossem colocados tijolos em suas cisternas, que as pessoas evitassem lavar seus carros e, inclusive, que tomassem banhos com amigos.

Os cidadãos eram confrontados com o seguinte dilema: os benefícios individuais do racionamento só seriam sentidos caso a grande maioria da população aderisse às campanhas, mas, neste caso, as atitudes de um único cidadão, frente à enorme população da Grã-Bretanha, dificilmente faria alguma diferença. Em outras palavras, os benefícios poderiam ser colhidos, ou não, independentemente da atitude de um sujeito

²⁷² *N-person Prisoner's Dilemma*. COLMAN, Andrew, M. *op. cit.* p. 202

²⁷³ COLMAN, Andrew, M. *op. cit.* p. 203.

individualmente considerado. Por outro lado, se a maioria pensasse desta maneira, os números não seriam atingidos e todos os esforços teriam sido em vão.

Neste caso específico, prevaleceu o pensamento racional. Somente uma pequena parcela dos cidadãos ingleses aderiu às campanhas. Cerca de 40% das famílias britânicas tomou apenas algumas medidas simbólicas, que em pouco ou nada contribuíram para a política de racionamento. Outros 50% das famílias não mudou absolutamente nada em suas rotinas, consumindo água normalmente, como se não houvesse crise alguma. Sendo assim, apenas 10% das famílias realmente aderiu à campanha, reduzindo de forma significativa seu consumo de água.

O problema dos recursos naturais é comumente utilizado para ilustrar este tipo de problema de cooperação e é conhecido como *a tragédia dos comuns*.²⁷⁴ É que, geralmente, os recursos naturais não têm propriedade bem definida. A análise de sua utilização inadequada ou abusiva foi objeto, inclusive, de estudo de Ronald Coase²⁷⁵, o que lhe rendeu o Prêmio Nobel de economia em 1991.

Um dos clássicos problemas envolvendo os recursos naturais é ilustrado por uma lagoa, na qual alguns pescadores exercem suas atividades. Quanto mais peixes forem pescados por cada um, maior será seu lucro. Entretanto, caso a taxa de pesca supere a taxa de reprodução dos peixes, aos poucos não sobrá mais nada para ser pescado. Deve-se, então, estabelecer um limite a ser imposto aos indivíduos, para que não haja prejuízos de longo prazo. Novamente, está-se diante de uma situação na qual se aplica o dilema do prisioneiro. Caso um dos pescadores infrinja as regras estabelecidas, poderá auferir lucros maiores do que seus companheiros. Entretanto, se todos agirem desta maneira, os peixes se esgotarão, causando um prejuízo enorme a todos aqueles que dependem da pesca para sobreviver.

Como de costume, vários experimentos empíricos foram realizados a fim de avaliar as situações que refletem dilemas sociais²⁷⁶. Alguns deles exploraram como as pessoas reagem e quais são os índices de coordenação em situações de risco; outros exploraram

²⁷⁴ BIERMAN, Harold Scott; FERNANDES, Luis, *op. cit.* p. 71.

²⁷⁵ COASE, Ronald H. The Problem of Social Cost. *The Journal of Law and Economics*, v. 3, 1960. Disponível em <<https://www.law.uchicago.edu/files/file/coase-problem.pdf>>. Acesso em: 07 jun de 2018

²⁷⁶ COLMAN, Andrew, M., *op. cit.*, p. 213-214.

como as pessoas se comportam no compartilhamento de recursos comuns; e outros analisaram os índices de cooperação quando os indivíduos devem contribuir com recursos para o bem comum e o percentual dos chamados *free-riders*²⁷⁷. De fato, em todos, garantir a cooperação e a coordenação dos indivíduos mostrou-se tarefa difícil, mesmo com as alterações de alguns elementos relevantes. Entretanto, algumas conclusões devem ser destacadas.

3.6.1 O tamanho dos grupos analisados.

A primeira das conclusões a destacar-se diz respeito à influência causada pelo tamanho do grupo analisado. A quase totalidade das pesquisas aponta que, quanto maior o grupo, menor a cooperação entre os indivíduos. Colman expõe três teorias que buscam explicar o fenômeno. A primeira delas é chamada de *teoria da maçã podre*, que “se baseia no pressuposto de que é preciso apenas um ou poucos não-cooperadores em um dilema social para induzir os outros jogadores a mudar para uma posição de não-cooperador quando o dilema se repete.”²⁷⁸

Como dito, nos dilemas sociais, a não ser que boa parte dos cidadãos coopere, de nada adiantarão os esforços individuais. No caso da crise hídrica na Grã-Bretanha, por exemplo, caso alguém que estivesse fazendo sacrifícios pessoais se deparasse com seu vizinho utilizando a água para lavar sua calçada, provavelmente se sentiria desincentivado a continuar cooperando.

Quanto maior o grupo em que o indivíduo se insere, maior a chance de existirem pessoas egoístas, que ajam baseadas exclusivamente em interesses próprios. O efeito causado pela maçã podre, uma vez iniciado, pode crescer de maneira exponencial.

Uma segunda explicação para a redução dos níveis de colaboração em grandes grupos diz respeito ao nível de controle interpessoal das relações e, principalmente, das retaliações. Uma solução comumente adotada para se evitar os problemas de cooperação e

²⁷⁷ Indivíduos que se beneficiam e aproveitam dos bens comuns sem oferecer qualquer contribuição.

²⁷⁸ COLMAN, Andrew, M., *op. cit.* p. 216.

garantir que as pessoas ajam de modo a buscar os benefícios coletivos é adotar a posição do chamado *olho por olho*²⁷⁹.

Robert Axelrod defende que um dos pressupostos fundamentais da cooperação é a possibilidade de que os jogadores se encontrem novamente. Assim, a opção por cooperar ou trair determina não somente a recompensa imediata dos jogadores, como também afeta as futuras relações entre estes mesmos jogadores²⁸⁰. A estratégia olho por olho consiste na adoção de uma posição inicial de cooperação e, nas rodadas de jogo seguintes, adotar a posição que o outro jogador optou. De acordo com Axelrod, a estratégia geralmente se destaca em situações paradoxais, como é o caso do dilema do prisioneiro, uma vez que permite que as pessoas sejam bondosas, perdoem e possam retaliar.²⁸¹ A bondade decorre do fato de que o jogador nunca será o primeiro a trair; o perdão poderá ser concedido caso o outro jogador volte a cooperar, momento em que a cooperação será reestabelecida, enquanto a retaliação é observada no momento em que o prisioneiro opta por adotar também uma estratégia egoísta quando o outro a adota.

Em grupos menores, especialmente nos jogos repetidos com dois participantes, caso um jogador adote uma posição de não-cooperação, os outros poderão adotar a estratégia olho por olho, ou seja uma posição não cooperativa em retaliação. Contudo, quando se fala em grandes comunidades, a retaliação acaba se dissipando para todos os outros jogadores, e a efetividade do ato que visa punir é mitigado.

A terceira explicação, relacionada à segunda, diz respeito à chamada “eficácia pessoal: as pessoas podem estar menos dispostas a cooperar em grupos maiores por acreditarem que sua cooperação terá menos efeito sobre o grupo como um todo.”²⁸² Um grande número de experiências demonstrou que a cooperação tende a ser maior quando as pessoas creem que seus atos individuais realmente podem levar a mudanças nos resultados finais. Ou seja, que podem fazer a diferença. Assim, em grandes grupos, a influência de cada decisão individual é mitigada, e as estratégias e recompensas atingidas demandam a participação de uma massa bem maior de jogadores.

²⁷⁹ *Tit for Tat*.

²⁸⁰ AXELROD, Robert. *op. cit.*, p. 20.

²⁸¹ AXELROD, Robert, *op. cit.*, p. 40.

²⁸² “People may be less willing to cooperate in larger groups because of a belief that their cooperation will have less effect on the group as a whole.” Tradução livre. COLMAN, Andrew, M., *op. cit.*, p. 217.

Por fim, a quarta explicação para a menor cooperação em grandes grupos diz respeito ao fenômeno da *desindividualização*, que ocorre quando a identidade e a responsabilidade pessoal se mesclam com o grupo. Um clássico exemplo da psicologia referente à desindividualização diz respeito ao chamado comportamento de massa. As pessoas abandonam, mesmo que momentaneamente, suas próprias convicções pessoais e passam a agir de acordo com o comportamento coletivo do grupo em que se insere, adotando uma personalidade coletiva, também chamada de espírito coletivo.

As pessoas, ao abandonarem suas individualidades em grandes grupos, acabam tornando-se anônimas, e estudos indicam que os níveis de cooperação caem significativamente nestas condições de “anonimato”.²⁸³

3.6.2 Os efeitos da comunicação.

Diversas pesquisas analisaram os efeitos da possibilidade de comunicação entre os jogadores na cooperação entre eles. Grande parte das pesquisas indica que quanto maior a possibilidade de comunicação efetiva entre os jogadores, maior o nível de cooperação.

Em uma das pesquisas realizadas, Dawes, McTavish, e Shaklee²⁸⁴ convidaram voluntários para participar de uma pesquisa em que foram separados grupos de 8 pessoas. Os indivíduos poderiam escolher entre duas alternativas: cooperar ou não-cooperar. Caso cooperassem ganhariam um prêmio de \$2,50, sem que houvesse qualquer penalidade. Na hipótese de não cooperar, ganhariam \$12,00, entretanto, haveria uma penalidade de \$1,50 a ser imposta a todos os membros do grupo, incluindo ele mesmo. Em outras palavras, caso todos decidissem por não cooperar, não haveria prêmio algum, já que $8 \times \$1,50 = \$12,00$.

Os grupos foram distribuídos para participar de 4 jogos distintos: no primeiro não haveria qualquer tipo de comunicação entre eles; no segundo os participantes poderiam apenas conversar sobre coisas triviais, não relacionadas ao experimento; no terceiro eles poderiam conversar a respeito do jogo e de suas estratégias; e no quarto e último poderiam

²⁸³ COLMAN, Andrew, M., *op. cit.* p. 218.

²⁸⁴ DAWES, Robin M.; MCTAVISH, Jeanne; SHAKLEE, Harriet. Behavior, Communication, and Assumptions About Other Peoples' Behavior in a Commons Dilemma Situation. *Journal of Personality and Social Psychology*, n. 35, 1977.

conversar sobre tudo e deveriam anunciar suas estratégias, sem que houvesse vinculação ao anúncio.

Os resultados indicaram que, quando há a oportunidade de as pessoas se comunicarem especificamente sobre as regras e recompensas do jogo, a cooperação aumenta significativamente. Nos grupos 1 e 2, os níveis de cooperação foram, em média, de 31%. Já nos grupos 3 e 4, os níveis de cooperação atingiram uma média de 72%. Os resultados obtidos foram confirmados por diversos outros experimentos realizados.

Algumas explicações para a influência da comunicação foram propostas. Um primeiro grupo propõe que a comunicação pode aumentar a confiança interpessoal e acalmar os receios dos jogadores acerca da existência das chamadas maçãs podres. A comunicação, assim, pode melhorar a identidade pessoal e a responsabilidade, reduzindo, conseqüentemente, a desindividualização. A troca de informações pode, ainda, facilitar a compreensão dos jogadores acerca dos dilemas e paradoxos aos quais estão sujeitos e, por fim, a comunicação pode humanizar os jogadores pertencentes ao mesmo grupo.

Colman afirma que, apesar de plausíveis, estas propostas não encontraram suporte nas pesquisas empíricas, especialmente nas realizadas por Dawes, McTavish, e Shaklee e seus sucessores.

Pesquisas mais recentes, realizadas principalmente a partir dos anos 90, sugerem, de forma mais contundente, que os principais motivos para a comunicação alterar os níveis de cooperação são, primeiramente, a criação de um compromisso publicizado entre os jogadores e, em segundo lugar, o desenvolvimento de uma identidade de grupo, fazendo com que as pessoas privilegiem os atos cooperativos em detrimento dos atos individuais.

De fato, a possibilidade de comunicação e de elaboração de compromissos entre os jogadores possui fortes implicações. A realização de promessas geralmente é tida como um dos principais geradores de obrigações morais, com forte pressão psicológica. Se, por meio do diálogo, os jogadores se comprometem a adotar alguma atitude, haverá enorme pressão moral e social para que a promessa seja cumprida.

Além disso, quando os indivíduos de um grupo começam a se identificar como sendo parte daquele conjunto de pessoas, inicia-se um processo de constituição de identidade social. Quando essa identidade é construída e sua percepção se mostra aparente, os objetivos coletivos passam a ser também seus objetivos pessoais. Assim, por mais que as pessoas ajam guiadas por interesses próprios, tais interesses estarão mesclados aos interesses coletivos.²⁸⁵ Entretanto, a identidade coletiva é uma via de mão dupla, que pode servir tanto para que as pessoas tenham atitudes mais cooperativas quanto para que tenham atitudes mais baseadas em interesse próprio. Nas palavras de Brewer e Schneider:

(...) a identidade social pode exacerbar os dilemas sociais, promovendo a competição em detrimento do coletivo, ou pode mitigar o comportamento egoísta, incentivando a competição saudável para prover o bem-estar coletivo. Qual efeito é percebido depende de como os subgrupos se diferenciam um do outro.²⁸⁶

Assim, da mesma maneira como a construção de uma identidade social em grandes comunidades pode levar à cooperação sistêmica por aproximar os objetivos coletivos dos objetivos particulares, pode também levar a uma menor cooperação, especialmente quando os subgrupos dessa comunidade se identificam de maneira diferente.

3.6.3 As diferenças individuais e expectativas.

Outras pesquisas analisaram a influência de fatores pessoais na cooperação em dilemas sociais, bem como quais destes fatores são relevantes. Naturalmente, algumas pessoas são mais propensas a adotar atitudes altruístas e cooperativas que outras. Boa parte das estratégias adotadas pelos jogadores possui forte influência das orientações acerca dos valores sociais internalizados, constituídos ao longo de suas vidas.

Algumas conclusões óbvias foram observadas pelas experiências empíricas.²⁸⁷ Indivíduos mais competitivos – às vezes até mais egoístas – tendem a adotar como atitude padrão as estratégias que garantem os melhores benefícios individuais, levando em consideração, principalmente, seu interesse próprio. Já as pessoas menos competitivas,

²⁸⁵ Neste sentido, vide CREMER, David de, *et. al.* Cooperating if one's Goals are Collective-Based: Social Identification Effects in Social Dilemmas as a Function of Goal- Transformation. *Journal of Applied Social Psychology*. v. 38, n. 6. jun-2008, p. 1562-1579.

²⁸⁶ BREWER, Marilyn B.; SCHNEIDER, Sherry, K. *Social identity and social dilemmas: A double-edge sword.* apud COLMAN, *op. cit.* p. 220.

²⁸⁷ COLMAN, Andrew, M., *op. cit.* p. 221

mais colaborativas, tendem a buscar a maximização dos lucros por estratégias cooperativas, buscando eliminar os paradoxos do dilema dos prisioneiros e dos dilemas sociais.

As pesquisas, entretanto, relatam consequências destes valores sociais internalizados não tão óbvias. Os participantes, em geral, tendem a depositar nos outros participantes expectativas semelhantes às suas próprias convicções. Em um dos estudos realizados, por exemplo, as pessoas inclinadas a comportamentos não cooperativos previram que apenas 24% dos jogadores iriam adotar estratégias que visassem o bem coletivo. Já os inclinados a atitudes cooperativas acreditavam que 68% das pessoas adotariam posições semelhantes às suas.

Outra questão que diz respeito à concepção individual dos jogadores é a percepção que possuem sobre as atitudes daqueles que agem contrariamente às suas convicções²⁸⁸. As pesquisas revelaram que os cooperadores tendem a atribuir o comportamento egoísta, em parte, à ignorância, à falta de consideração, de inteligência e assim por diante, ao passo que os que agiam por interesse próprio tendem a atribuir cooperação também à ignorância. Muito provavelmente, os cooperadores possuem este posicionamento por considerarem que os integrantes do outro grupo são incapazes de enxergar os benefícios de se agir em prol de um bem comum, e os egoístas provavelmente consideram os cooperadores ignorantes, porque não conseguem perceber que todos agem baseados em seus próprios interesses. O que as pesquisas apontaram, entretanto, é que geralmente os indivíduos inclinados à cooperação tendem a ter uma melhor compreensão dos jogos, das estratégias e das recompensas envolvidas.

Tais descobertas oferecem suporte para o chamado efeito do falso consenso²⁸⁹, segundo o qual as pessoas tendem a superestimar o quanto de suas convicções e comportamentos é compartilhado por outros.

Por fim, as pesquisas também revelaram que as pessoas cooperativas inspiram mais confiança em outros. Por este motivo, quando os grupos são compostos por uma parcela de

²⁸⁸ *Idem.*

²⁸⁹ *False consensus effect.*

peças que são publicamente conhecidas por cooperar, os índices de cooperação dos grupos tendem a ser mais elevados²⁹⁰.

3.6.4 As recompensas e incentivos.

Grande parte das pesquisas realizadas também focou no papel dos incentivos e das recompensas utilizados na modelação de comportamento e no fornecimento de razões para a cooperação. A alteração das estratégias dos jogadores quando os incentivos são alterados é, de certo modo, lógica e evidente, uma vez que a própria matriz de recompensas, em última análise, é alterada. As mudanças de comportamento seguem o senso comum.

Quando as recompensas por comportamentos baseados em interesse próprio são grandes, a tendência é que os níveis de cooperação sejam baixos. Em recompensas individuais relativamente pequenas, a cooperação tende a ser maior.

As descobertas mais relevantes, entretanto, decorrem de estudos que analisaram os efeitos de fatores externos que não são originalmente considerados nas matrizes de recompensa dos dilemas dos prisioneiros, como, por exemplo, a possibilidade de aplicações de sanções, punitivas ou premiaias, aos jogadores que adotam ou não o comportamento desejado.

Colman relata uma série de pesquisas realizadas entre os anos de 1980 e 1990 que evidenciaram que a cooperação aumenta quando os benefícios proporcionados aos outros jogadores também aumenta. A partir dos resultados, foi possível afirmar que a cooperação é guiada por dois pressupostos independentes. Primeiramente, por motivos egoístas e, em segundo lugar, motivos altruísticos. Outras pesquisas demonstraram que a cooperação tende a crescer quando há a possibilidade de premiar ou punir os outros jogadores.

Neste sentido, pesquisas mais recentes estudaram os efeitos das chamadas *punições altruísticas* em situações que envolvem dilemas. Fehr e Gächter reconheceram a existência e coerência de teorias que explicam por que em algumas situações os indivíduos tendem a cooperar.²⁹¹ Dentre elas, destacam as que defendem que a cooperação decorre de laços de

²⁹⁰ COLMAN, Andrew M., *op. cit.* p. 223.

²⁹¹ FEHR, Ernst; GÄCHTER, Simon. Altruistic punishment in humans. *Nature*, n. 415, p. 137-140, jan. 2002.

proximidade genética, outras que afirmam que ela decorre da reciprocidade buscada em relações de longo prazo e outras que sustentam que a cooperação decorre da vontade de se construir uma reputação social. Entretanto, tais teorias não são suficientes para explicar e fornecer ferramentas para incentivar a cooperação nos casos em que não há laços genéticos próximos, em relações não repetidas, em que os ganhos reputacionais são baixos ou inexistentes. Nestes casos, conforme os autores defendem, as sanções possuem papel fundamental.

Como já visto, as punições e recompensas são instrumentos eficazes para moldar o comportamento humano. Entretanto, a própria punição demanda recursos, e a questão que se levanta é: quem estará disposto a fazer sacrifícios adicionais, além do que já foi cedido em prol do grupo, com o objetivo de punir e incentivar aqueles que não cooperam?

Um experimento foi realizado pelos autores com 240 estudantes da Universidade de Zurique. Todos foram divididos para jogar o *jogo de bem público* e receberam valores monetários reais, representados por 20 unidades monetárias (UM). A cada sessão de jogos, os participantes eram realocados em grupos para que nenhum jogador encontrasse o outro mais de uma vez, e o jogo era feito de modo anônimo, pois nenhum jogador sabia quem estava em seu grupo. A metodologia foi adotada com o objetivo de expurgar os efeitos da cooperação em jogos repetitivos e de questões que envolvam a construção de reputações

Cada jogador no grupo de 4 pessoas poderia decidir quanto das 20 UM doava para o fundo comum do grupo. Cada UM doada rendia 0,4 UM para todos os jogadores, inclusive aquele que doou, ou seja, cada UM doada representava um pagamento de 1,6 UM para o grupo. Se ninguém doasse, cada um dos participantes continuaria com 20 UM, mas, se todos doassem, cada jogador receberia, ao final, 32 UM. Entretanto, se apenas três jogadores doassem todos os seus recursos, eles ganhariam apenas 24 UM, e o jogador egoísta teria um resultado total de 44 UM.

A situação traduz uma situação de interação estratégica típica do dilema dos prisioneiros.

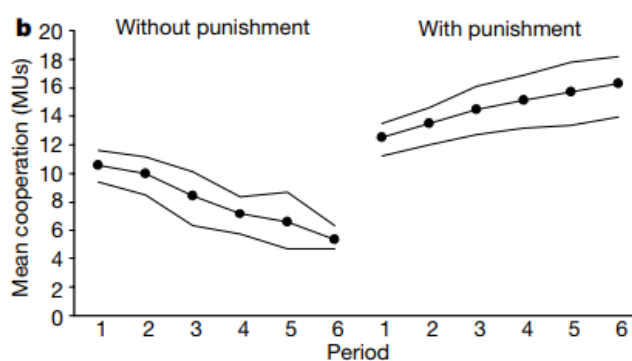
Realizadas algumas rodadas, as regras do jogo foram alteradas para que fossem inseridos elementos coercitivos. Ao final de cada rodada, os jogadores eram informados

das opções dos demais e, caso entendessem por bem, poderiam puni-los e, para tanto, deveriam gastar uma UM de seus próprios recursos e o jogador punido seria penalizado em 3 UM. Sob a perspectiva do jogador que punia, não havia qualquer benefício imediato em relação aos valores gastos, de modo que a punição a outros era realizada às expensas de sacrifícios pessoais.

Após a realização de 12 rodadas, com todos os grupos, as punições foram utilizadas por 1270 vezes e 84,3% dos estudantes foram punidos ao menos uma vez; 34,3% deles foram punidos por mais de 5 vezes; e 9,3% representa aqueles que foram punidos por mais de 10 vezes. Foi observado que o volume das punições era diretamente proporcional à diferença entre o que o jogador oferecia e a média das contribuições de todos os jogadores.

Também foi observado que, nos cenários coercitivos, as contribuições médias de 94,2% dos sujeitos foram maiores. Outra questão que merece destaque é a evolução das contribuições em cada tipo de jogo. Nos cenários em que as sanções eram possíveis, a contribuição média dos participantes aumentou gradualmente. Ao final do experimento, 38,9% dos participantes ofereceram a totalidade de seus recursos, ou seja, 20 UM, ao passo que 77,8% ofereceram mais de 15 UM. Por outro lado, nos cenários em que não havia a possibilidade de se punir os jogadores não cooperativos, as contribuições caíram drasticamente. Ao final das rodadas, 58,9% dos participantes não ofereceram qualquer contribuição e 75,6% deles ofereceram 5 UM ou menos²⁹². O gráfico abaixo demonstra a média das contribuições realizadas ao longo dos períodos analisados nos cenários com e sem punições²⁹³.

Figura 20: A cooperação e as punições



²⁹² FEHR, Ernst; GÄCHTER, Simon., *op. cit.*, p. 138.

²⁹³ *Idem.*

Os autores observaram que não é somente a ameaça de punições que aumentou os níveis de cooperação, mas também a efetiva ocorrência destas punições. Ressaltam ainda que, tendo em vista que o agente pune seus parceiros com seus próprios recursos, por meio de um sacrifício pessoal, este ato pode ser considerado um ato altruísta.

Não é apenas a oportunidade da punição (isto é, a ameaça de punição não executada), mas também a punição real que elevou os níveis de cooperação. Quando um indivíduo foi punido antes do período 6, esse indivíduo aumentou o investimento no período seguinte em uma média de 1,62 UMs. Note, no entanto, que isso não constitui um benefício material indireto do ato de punição para um punidor individual, porque o sujeito punido nunca mais encontra o mesmo indivíduo. O ato de punir proporciona um benefício material para os futuros parceiros de interação do sujeito punido, mas não para o punidor. Assim, o ato de punição, embora oneroso para o punidor, proporciona um benefício a outros membros da população ao induzir potenciais não-cooperadores a aumentar seus investimentos. Por esse motivo, o ato de punir é um ato altruísta.²⁹⁴

Os estudos também analisaram os sentimentos das pessoas quando confrontadas com pessoas não dispostas a contribuir. Foi observado que, quando um dos participantes oferece contribuição significativa e é confrontado com algum outro que tenha contribuído de forma pífia, um intenso sentimento de raiva é sentido. Tal sentimento já é, inclusive, esperado por aquele que pouco contribui. Estes fatos também podem ser capazes de explicar o motivo pelo qual as pessoas optam por punir aqueles que não cooperam com o jogo, mesmo às expensas de sacrifícios pessoais.

Os resultados da pesquisa desenvolvida por Fehr e Gächter demonstram os efeitos de longo prazo em jogos em que se observa uma tendência para a cooperação, mesmo que advinda de fatores externos, e em jogos em que as pessoas tendem a agir com base em interesses próprios. Observe-se que, no geral, a não colaboração por parte de alguns é acentuada à medida que as relações se repetem. Estas conclusões suportam as teorias acima expostas, especialmente no que diz respeito à teoria da maçã podre e aos comportamentos de massa.

²⁹⁴ “It is not only the punishment opportunity (that is, the non-executed punishment threat) but also the actual punishment that raised cooperation levels. When a subject was punished before period 6, that subject raised investment in the next period on average by 1.62 MUs. Note, however, that this does not constitute an indirect material benefit of the act of punishment for an individual punisher, because the punishing subject never meets the same subjects again. The act of punishment does provide a material benefit for the future interaction partners of the punished subject but not for the punisher. Thus, the act of punishment, although costly for the punisher, provides a benefit to other members of the population by inducing potential non-cooperators to increase their investments. For this reason, the act of punishment is an altruistic act.” Tradução livre. FEHR, Ernst; GÄCHTER, Simon., *op. cit.*, p. 139.

3.7. A extensão e as críticas à teoria dos jogos.

A formulação e o desenvolvimento da teoria dos jogos representaram um enorme avanço na análise do comportamento humano e da tomada de decisões. Acreditou-se, em um primeiro momento, que os modelos matemáticos criados poderiam ser capazes de solucionar virtualmente todos os problemas de interação estratégica entre indivíduos.²⁹⁵

Entretanto, como já se viu, a complexidade do pensamento e do comportamento humanos é tamanha que eles dificilmente poderão ser reduzidos a fórmulas, equações e modelos matemáticos e, por tais motivos, a teoria dos jogos raramente fornece soluções reais para problemas do dia a dia. Naturalmente, a teoria dos jogos e sua utilização possuem limitações. Colman enumera três delas.

Primeiramente, a maior parte das teorias e soluções já formuladas foca em jogos estritamente competitivos de dois jogadores, ou seja, jogos de soma zero. Contudo, levando-se em consideração a complexidade do pensamento e das relações sociais, dificilmente encontra-se, no dia a dia, situações de interação estratégica estritamente competitivas, mesmo que se esteja diante de jogos com apenas dois jogadores.

Em segundo lugar, os principais pressupostos da análise dos jogos, quais sejam os conjuntos de estratégias e as matrizes de recompensa, geralmente não são conhecidos em toda sua extensão pelos indivíduos inseridos em uma situação de interação estratégica. Frequentemente tais características são alteradas ao longo do jogo, de forma involuntária ou deliberadamente pelos próprios jogadores. O dinamismo das relações econômicas e sociais acaba por dificultar a análise estática típica da teoria dos jogos.

Em terceiro lugar, o raciocínio humano é complexo e limitado, de modo que, por meio da racionalidade pura, seria possível resolver apenas os mais simples dos jogos. Tome-se como exemplo os jogos de xadrez, que traduzem grosseiramente diversos problemas do dia a dia. Trata-se de jogo formado por apenas 2 jogadores, com o simples objetivo de capturar o rei de seu oponente, evitando que o seu próprio seja capturado.

²⁹⁵ COLMAN, *op. cit.* p. 294.

Mesmo em um jogo relativamente simples, o número quase infinito de movimentos e estratégias acaba tornando a busca racional pela melhor solução virtualmente impossível.

O número médio de jogadas legais em uma posição de xadrez é de cerca de 30, e um jogo de xadrez envolve cerca de 40 movimentos de cada jogador, portanto o número de jogadas possíveis é de 30^{80} ou 10^{120} , muito mais do que o número de partículas. No universo (estimado entre 10^{78} e 10^{80}), o que significa que nenhum computador de xadrez conseguirá encontrar a estratégia ideal pela força bruta. Um computador programado para resolver o jogo, mesmo que pudesse analisar um bilhão de posições por segundo, ainda estaria calculando seu primeiro movimento depois de bilhões de anos.²⁹⁶

Se a análise de situações relativamente simples já é complexa para computadores com alta capacidade de processamento, pode-se concluir que a devida compreensão e o processamento dos dados pela limitada mente humana torna-se tarefa quase impossível.

Além disso, mesmo que a mente humana tivesse capacidade infinita de raciocínio, frequentemente as pessoas agem levando em consideração outros critérios que não a racionalidade pura. Não são raras as vezes em que as pessoas agem de maneira altruísta, arriscando sua própria integridade física para ajudar pessoas desconhecidas. Também não são raras as vezes em que são noticiados atos de heroísmo em que um sujeito ingressa em um prédio em chamas para tentar salvar pessoas com as quais não possui qualquer tipo de relação. Estes atos heroicos não podem ser explicados por uma teoria da racionalidade pura. Geralmente se diz, inclusive, que as pessoas que se envolvem em atos heroicos “não estavam pensando, mas simplesmente ajudaram de forma espontânea.”²⁹⁷

Há um consenso de que as pessoas geralmente agem de forma racional e egoísta, sendo este, inclusive, um dos pressupostos evolucionários da seleção natural²⁹⁸. Entretanto, é impossível negar, conforme foi exposto na sessão 3.2.3, que as pessoas agem de forma moral e altruísta, muitas vezes às expensas de sacrifícios pessoais. Neste sentido, a imprevisibilidade do comportamento humano acaba por representar um empecilho a ser enfrentado pela teoria dos jogos.

²⁹⁶ “The average number of legal moves in a chess position is about 30, and a game of chess involves about 40 moves from each player, therefore the number of possible chess games is in the region of 30^{80} or 10^{120} , far more than the number of particles in the universe (estimated to be between 10^{78} and 10^{80}), which means that no chess computer will ever be able to find the optimal strategy by brute force. A computer programmed to solve the game, even if it could analyse a billion positions per second, would still be calculating its first move after billions of years.” Tradução livre. *Idem*.

²⁹⁷ SOBER, Elliott; WILSON, David S. *op. cit.*, p. 211.

²⁹⁸ “In short, natural selection appears to be a process that promotes selfishness and stamps out altruism.” Tradução livre. SOBER, Elliott; WILSON, David S. *op. cit.*, p. 3.

De fato, grande parte das críticas formuladas à teoria dos jogos e à sua aplicação transita por estas questões. “Os modelos formais concebidos pelos teóricos dos jogos são às vezes criticados por sua falta de concretude e por seu fracasso em captar toda a complexidade das realidades sociais que eles pretendem representar.”²⁹⁹

Ocorre que tais críticas geralmente decorrem de uma compreensão indevida dos objetivos e extensão da teoria dos jogos. Conforme dito acima, o principal objetivo da análise é determinar, por meio exclusivo de um raciocínio lógico e formal, quais estratégias os jogadores deveriam escolher para atingir seus próprios interesses racionais e quais serão os resultados caso adotem cada uma das estratégias possíveis. É pressuposto do modelo de análise a exclusão de alguns elementos não relevantes; sem essa etapa seria impossível se chegar a qualquer conclusão. Não se trata, assim, de ferramenta de previsão comportamental, mas, sim, de instrumento útil para que se analisem as situações de interação estratégica, bem como seus elementos e resultados. Nas palavras de Colman:

[e]sse criticismo se origina de uma profunda incompreensão do propósito de um modelo formal, que consiste em reduzir a realidade ao essencial, excluindo deliberadamente detalhes não essenciais. Em alguns campos de investigação, os modelos formais provaram ser tão bem sucedidos que muitas pessoas esquecem que são apenas abstrações e as confundem com a própria realidade. A geometria euclidiana é um exemplo notável (e, na verdade, clássico), que acabou sendo mostrado como correspondendo imperfeitamente à realidade, embora permaneça adequado para os propósitos mais comuns.³⁰⁰

“A teoria formal dos jogos é, portanto, mais normativa do que positiva ou descritiva”³⁰¹, uma vez que busca analisar, por meio de modelos matemáticos formais, como os indivíduos devem se comportar, ou seja, quais estratégias devem adotar para atingir suas preferências estabelecidas de forma eficaz. Contudo, de maneira alguma faz previsões de como estes mesmos jogadores se comportarão em qualquer interação real. Portanto, nestes casos, as conclusões não estão sujeitas a conclusões empíricas.

²⁹⁹ COLMAN, Andrew M., *op. cit.*, p. 6

³⁰⁰ “This criticism stems from a profound misunderstanding of the purpose of a formal model, which is to reduce reality to its bare essentials by deliberately excluding non-essential details. In some fields of investigation formal models have proved so successful that many people forget that they are merely abstractions and confuse them with reality itself. Euclidian geometry is a striking (and indeed a classical) example, which was eventually shown to correspond imperfectly to reality, although it remains adequate for most ordinary purposes.” Tradução livre. COLMAN, *op. cit.*, p. 6.

³⁰¹ COLMAN, Andrew, *M op. cit.* p. 4

Quando se está diante de uma teoria dos jogos que seja informal, especialmente em modelos não matemáticos, os métodos de análise fornecem uma estrutura útil para explicar e prever o comportamento em uma ampla gama de situações que envolvem tomada de decisão interdependente e as previsões derivadas da teoria informal dos jogos foram testadas por meio de pesquisa empírica. Mesmo nos casos em que soluções formais satisfatórias não podem ser encontradas, a teoria informal dos jogos frequentemente fornece *insights* profundos e esclarecedores. Certas características importantes da racionalidade individual e coletiva, cooperação e competição, confiança e suspeita, ameaças e compromissos não podem sequer ser claramente descritas, e muito menos explicadas, sem o arcabouço da teoria dos jogos.³⁰²

A importância da teoria dos jogos vem sendo reconhecida por grande parte da comunidade acadêmica, por sua utilidade teórica e prática, já tendo rendido 12 prêmios Nobel a estudiosos que dedicaram suas vidas a pesquisas desta natureza.³⁰³ No campo da política e da economia, a teoria dos jogos vem sendo utilizada com sucesso para garantir a maximização de resultados e a interpretação de estratégias. Além dos exemplos já citados, vale relembrar alguns exemplos de utilização prática destes instrumentos teóricos na busca pela maximização de resultados dos indivíduos e organizações.

Um dos principais exemplos de sucesso na aplicação da teoria dos jogos diz respeito à concessão das bandas de radiofrequência nos Estados Unidos³⁰⁴. Após diversas tentativas fracassadas de se conceder as bandas a empresas e indivíduos, em 1994 o Senado dos Estados Unidos permitiu que estas bandas fossem oferecidas em forma de licitação. Para a elaboração do edital e, conseqüentemente, das regras do certame, a *Federal Communications Commission* convocou os teóricos dos jogos para que estruturassem uma licitação que garantisse que o ganhador fosse capaz de operar e desembolsasse o maior valor possível para operar as concessões. Primeiramente, seriam licitadas apenas 10 licenças de âmbito nacional, para que a experiência servisse de teste para os futuros certames.

³⁰² COLMAN, Andrew, M. *op. cit.*, p. 4

³⁰³ Roger B. Myerson, Leonid Hurwicz e Eric S. Maskin em 2007, Robert J. Aumann e Thomas C. Schelling em 2005, William Vickrey em 1996 Robert E. Lucas Jr. em 1995, John C. Harsanyi, John F. Nash Jr. e Reinhard Selten em 1994, Kenneth J. Arrow em 1972 e Paul A. Samuelson em 1970.

³⁰⁴ BIERMAN, Harold Scott; FERNANDES, Luis. *op. cit.*, p. 266-267.

As estimativas mais otimistas eram de que a concessão destas bandas renderia aos cofres públicos cerca de US\$ 60 milhões. Ocorre que, em virtude das regras do certame, principalmente no que diz respeito à sistemática de lances, as empresas participantes foram forçadas a dar, gradualmente, os lances máximos capazes de justificar a aquisição do negócio. Ao final, as 10 bandas foram arrematadas pelo valor aproximado de US\$ 600 milhões, que era dez vezes mais do que o esperado. As concessões subsequentes, responsáveis por conceder as bandas restantes, foram realizadas sob o mesmo modelo, gerando arrecadação de um total de US\$ 8 bilhões.

A teoria dos jogos, frequentemente, tem sido utilizada na economia para combater práticas econômicas desleais entre os jogadores do mercado. Também já foi e vem sendo utilizada na estruturação de sistemas de votação mais justos, especialmente em âmbito eleitoral.³⁰⁵

Além disso, a teoria dos jogos tem auxiliado filósofos na análise e resolução de problemas éticos e morais.

Neste sentido, a correta compreensão dos objetivos de cada aspecto e de cada modelo dos jogos pode, em última análise, servir de ferramenta para a modelação de estruturas capazes de influenciar e guiar o comportamento dos indivíduos. A teoria dos jogos, portanto, acaba por despertar especial interesse para a solução dos problemas propostos no presente trabalho. Por mais que as relações sociais se apresentem como complexas interações estratégicas, em especial quando se analisa a relação entre o fisco e os contribuintes, a análise de tais interações por meio da sistemática dos jogos pode elucidar boa parte das questões, geralmente debatidas de maneira genérica e atórica. Em se tratando de relações extremamente complexas, dificilmente será possível reduzir o sistema tributário a uma função matemática que retrate sua realidade. Entretanto, por meio da análise do modelo e de seus elementos, é possível identificar as questões de relevo, na busca por um sistema mais justo e eficaz, evitando-se situações enquadradas nos chamados dilemas sociais.

³⁰⁵ Kenneth Arrow, ganhador do prêmio Nobel de economia em 1972 propôs que seria impossível a elaboração de um sistema eleitoral justo que refletisse devidamente a vontade da maioria, uma vez que a soma das racionalidades individuais não seria capaz de produzir uma racionalidade coletiva. Atribui-se a Arrow as mudanças nos sistemas eleitorais para que incorporassem ao mecanismo do segundo turno, uma vez que, assim, seria possível se computar os chamados votos de rejeição. BIERMAN, Harold Scott; FERNANDES, Luis., *op. cit.* p. 93-94

4. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.

4.1. O Direito, o comportamento, as sanções, o Estado e o sistema tributário.

Até agora, vários assuntos foram tratados de maneira distinta e isolada, mas de alguma maneira se relacionam intimamente.

Conforme exposto, a relação entre o Estado e seus súditos sempre foi, em alguma medida, de interdependência. Desde o advento da Idade Moderna, o Estado se incumbiu de garantir a vida em sociedade, assegurando a paz e o direito de propriedade, enquanto os cidadãos são responsáveis por obedecer às suas leis e lutar por seu país.

Na contemporaneidade, com a consolidação do Estado Democrático de Direito, de desiderato social, a relação se torna mais complexa. O cidadão passa a depender de uma atuação mais intensa do Estado, que não somente garanta a sua integridade física e patrimonial, mas que busque a efetivação de direitos sociais básicos. Já o Estado passa a depender do contribuinte e do auferimento de receitas derivadas, uma vez que a exploração da atividade econômica foi majoritariamente relegada à atividade privada.

Se, por um lado, a necessidade de recursos é intensificada com o aumento dos gastos sociais, por outro, sua arrecadação se mostra cada vez mais desafiadora. Com a evolução das relações econômicas e comerciais e, principalmente, com a financeirização da economia, o capital tende a se deslocar para territórios que ofereçam vantagens tributárias competitivas. Os Estados, então, travam verdadeiras guerras fiscais tanto no âmbito da política interna como no âmbito internacional. O desafio enfrentado passa a ser o de estruturação de um sistema tributário que seja justo e, ao mesmo tempo, eficiente. Isso porque, por mais que os governos desenhem sistemas idealmente justos, caso não contem com a cooperação e a colaboração de seus súditos no pagamento dos tributos, dificilmente conseguirá atingir seus objetivos. “Os governos incapazes de motivar os seus cidadãos a pagar impostos, lutar em nome do Estado e geralmente abster-se de violar a lei, têm poucas probabilidades de sobreviver no longo prazo.”³⁰⁶

³⁰⁶ LEVI, Margaret; TYLER, Tom; SACKS, *op. cit.*, p. 1.

Para que se garanta a cooperação e a obediência às leis, primeiramente, mostrou-se necessário analisar o conjunto de razões levadas em consideração pelo indivíduo no processo de tomada de decisões. Mais especificamente, o que leva o indivíduo a obedecer às determinações legais às quais se sujeita. Neste sentido, foram analisadas teorias jus filosóficas, psicológicas, econômicas e biológicas.

O primeiro passo foi analisar as discussões travadas por Schauer relativamente ao processo de decisão baseado em regras e ao papel das sanções no fornecimento de razões prudenciais para a ação. O autor observou que desde os escritos de Hart os filósofos têm aceitado de forma universal e acrítica a posição segundo a qual o Direito não deve ser estruturado e interpretado sob a perspectiva do homem confuso, aquele que busca no sistema jurídico um guia de comportamentos adequados e desejáveis. A centralidade das sanções e a caracterização do Direito como sendo destinado ao homem mau foram teoricamente abandonadas.

Schauer refuta a dicotomia excludente entre o homem confuso e o homem mau, reconhecendo que as pessoas, em diversas situações, podem deixar seus interesses pessoais de lado e praticar atos verdadeiramente altruísticos. Há, também, o chamado homem moral, que age buscando fazer a coisa certa em virtude de suas próprias convicções.

Analisaram-se, assim, as teorias do chamado egoísmo absoluto e altruísmo, por meio de teorias evolucionistas e psicológicas. Durante muito tempo, principalmente após os escritos de Darwin e Adam Smith, os teóricos acreditaram que tanto os animais como os seres humanos eram movidos exclusivamente por critérios de preferências e interesses pessoais. Tratava-se de questão evolutiva e sobrevivência do mais forte. Até mesmo os atos benevolentes eram tratados como se realizados sob a égide de pensamentos egoístas, uma vez que deles poderiam ser esperadas recompensas pessoais futuras. Uma série de estudos realizados evidenciou o óbvio: que os indivíduos não são guiados apenas por uma racionalidade egoísta, mas por um conjunto de sentimentos morais que os levam a agir de modo contrário a seus interesses pessoais e econômicos. Estes atos irracionais podem ser direcionados ao bem alheio, como no caso dos atos benevolentes, ou para o mal alheio, como no caso dos atos vingativos.

O fato é que o comportamento humano é guiado e influenciado por diversos fatores que formam um conjunto de convicções pessoais extrajurídicas. As diretrizes fornecidas por estas convicções, em grande parte das vezes, coincidem com o que é exigido pelo Direito e, nestes casos, dificilmente se poderá afirmar se o sujeito agiu em virtude dos ditames legais ou por suas convicções internas. Schauer busca diferenciar, então, o ato de obedecer à lei do ato de agir em conformidade com a lei. A diferença substancial está no fundamento da ação. A investigação da influência do Direito, excluídas as sanções, no comportamento humano, deve focar os casos em que o ordenamento exige comportamento diverso daquele que seria tomado pelo indivíduo caso fosse livre para agir, considerando-se todas as suas convicções pessoais, inclusive morais.

Realizadas as análises teóricas e empíricas, Schauer conclui que o Direito desprovido de sanções acaba por ser pouco capaz de alterar o comportamento humano, principalmente nos casos em que suas exigências vão contra as convicções e interesses pessoais dos cidadãos. Por outro lado, o Direito coercitivo, sim, possui grande capacidade de controle e transformação social e, caso utilizado da maneira correta, pode garantir a organização de uma sociedade coesa e cooperativa.

Posteriormente, buscou-se desvendar o comportamento humano sob o enfoque da teoria dos jogos, que se dedica ao estudo das situações de interação estratégica sob o enfoque econômico e racional.

Observou-se que, por meio da formulação de modelos, é possível analisar as possíveis estratégias racionais, o conjunto de recompensas decorrentes de cada uma das ações disponíveis e, por fim, a seleção das melhores táticas para se atingir os objetivos almejados da maneira mais segura e eficaz. Constatou-se, ainda, que alguns modelos de jogos apresentam os chamados pontos de equilíbrio, que são conjuntos de estratégias dominantes para ambos os jogadores, ou seja, pontos da escolha racional. Contudo, em alguns casos, especialmente nos jogos estritamente competitivos, estes pontos de equilíbrio podem não refletir as melhores recompensas aos jogadores, ou ótimo de Pareto.

Um dos casos mais evidentes e estudados pela literatura de jogos é o chamado dilema dos prisioneiros. Neste exemplo, os jogadores se colocam em uma posição na qual, apesar de ser a estratégia de cooperar uns com os outros aquela que traria os melhores

resultados coletivos, em virtude do cenário de incertezas e competitividade, ela é dominada por estratégias não-cooperativas. Ao final, os resultados atingidos são os piores para todos. Aplicando os modelos formais às comunidades reais, estes paradoxos transformam-se em dilemas sociais, que envolvem questões ambientais, disputas de propriedade, contribuições ao bem comum, dentre outras.

A tributação, conforme exposto, pode ser considerada como um dos grandes dilemas sociais enfrentados pelos Estados contemporâneos. A administração pública precisa de recursos específicos a serem distribuídos por toda a sociedade, de maneira justa e equitativa. Caso um contribuinte consiga sonegar seus tributos de maneira eficaz, terá recompensas relevantes, e o impacto, diluído por toda a população, dificilmente será sentido. Entretanto, à medida que a prática se torna comum e institucionalizada, a carga tributária se desloca para grupos de pessoas ou instituições que, geralmente, não conseguem fugir da tributação, onerando-os ainda mais. Em graus elevados, a evasão fiscal generalizada pode impedir que o Estado promova políticas básicas, como a segurança pública, a saúde e a educação. Em última análise, todos sairão prejudicados.

Viram-se, ainda, os efeitos causados pelo volume de pessoas envolvidas no jogo, pela efetividade da comunicação entre os agentes, pelas diferenças individuais e culturais arraigadas nos participantes e, por fim e mais importante, o efeito das punições, das recompensas e dos incentivos na modelação de estratégias e recompensas nestas situações paradoxais de interação estratégica.

Portanto, feitas estas considerações gerais, é hora de voltar a atenção à realidade do sistema tributário, em especial do sistema tributário brasileiro. Para tanto, primeiramente, será necessário analisar, de forma panorâmica, o sistema tributário pátrio. Identificados e analisados os elementos básicos para a estruturação de um modelo de estudos, a atenção será dirigida a dois tipos de interação estratégica. A primeira delas existente entre os próprios estados da Federação. Como a tributação de um ente pode afetar os outros e quais são os instrumentos para se evitar os resultados paradoxais do dilema dos prisioneiros? A segunda interação será analisada a partir da relação entre o Fisco e os contribuintes. Buscar-se-á analisar o conjunto de razões levadas em consideração quando do pagamento de tributos, os elementos desse jogo e quais são os fundamentos ou mesmo as pistas para que seja alcançada uma tributação justa e eficiente. Por fim, serão identificados e

analisados os elementos comuns de ambas as interações, especialmente o papel das sanções na modulação de comportamentos e formação das sociedades.

4.2. Panorama geral.

A Constituição Federal de 1988 foi fundamental para a transformação do Brasil em um Estado Democrático de Direito de desiderato social. Apesar de ter adotado o regime capitalista, garantindo a segurança e a propriedade privada, o texto constitucional prevê expressamente que são objetivos do país a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos sem qualquer preconceito³⁰⁷. A Carta Constitucional se baseia expressamente na realização dos direitos fundamentais com os quais o Estado busca a justiça social fundada, principalmente, na dignidade da pessoa humana³⁰⁸.

Neste sentido, tendo em vista que a arrecadação tributária representa a principal forma de financiamento estatal, a tributação possui papel fundamental na consecução dos objetivos constitucionais, na promoção da justiça e na mitigação da pobreza e desigualdade social.

Para tanto, o Estado pode, primeiramente, estruturar o sistema tributário com tributos diretos efetivamente progressivos e tributos indiretos seletivos, em respeito à capacidade contributiva dos cidadãos. Entretanto, como se viu, diante da estruturação e das regras da economia financeira moderna, um sistema tributário como este pode não ser atrativo para o mercado de investimentos, e a economia interna pode sofrer com a escassez de capitais. Em cenários como estes o Estado tem não só a opção, como a obrigação, em virtude do princípio da capacidade contributiva, de corrigir as distorções e promover uma ativa redistribuição da renda por meio dos gastos públicos. Esta redistribuição pode se dar de forma direta, com a concessão de bolsas e auxílios, ou pela via indireta, com a prestação de serviços públicos dirigidos às pessoas com baixa renda.

³⁰⁷ Conforme artigo 3º, inciso I, III e IV da Constituição da República Federativa do Brasil.

³⁰⁸ SILVA, José Afonso da. O estado democrático de direito. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 173, jul. 1988, p. 24.

Nesse sentido, a Constituição de 1988 adotou o direito específico de igualdade tributária em seu texto, no art. 150, II, à luz do direito geral de igualdade do art. 5º, caput; privilegiou o princípio da capacidade contributiva no art. 145, § 1º; e estabeleceu a vedação ao confisco, conforme art. 150, IV. Ademais, são previstas contribuições especiais que alimentam a construção da Seguridade Social, conforme a redação do art. 195; o imposto sobre a renda é pautado pela generalidade, universalidade e progressividade, conforme art. 153, § 2º, I; e os impostos indiretos terão como característica a não-cumulatividade, como exposto nos arts. 153, § 3º, II e 155, § 2º, I e deverão (art. 153, § 3º, I) ou poderão (art. 155, § 2º, III) ser seletivos em função da essencialidade do produto.

Por mais que a estrutura constitucional preveja princípios e garantias fundamentais e diretrizes essenciais para a tributação e a distribuição de renda, tais normas nem sempre são aplicadas da maneira devida.

4.2.1. Os competentes pela tributação e arrecadação.

A Constituição Federal prevê que a República Federativa do Brasil é “formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal.”³⁰⁹ Por outro lado, a “organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos.”³¹⁰ Em sendo autônomos, os entes da Federação podem elaborar suas próprias leis e decidir os rumos de suas políticas públicas, respeitados os limites e as atribuições previstas na Constituição. A capacidade plena da autonomia pressupõe também a autonomia financeira, uma vez que, para a realização destas políticas públicas, mostra-se necessária a disposição do orçamento público. Sem autonomia e recursos disponíveis, dificilmente um ente conseguirá estruturar políticas que atendam aos ditames constitucionais.

Neste sentido, tendo em vista que o Estado se financia basicamente por meio das receitas derivadas, foi o próprio texto constitucional o responsável pela distribuição das competências tributárias entre os entes, que possuem autoridade para instituí-los e regulá-los, geralmente obedecendo a diretrizes gerais impostas pelas leis complementares.

³⁰⁹ Artigo 1º da Constituição Federal.

³¹⁰ Artigo 18 da Constituição Federal.

Nos anos de 2015 e 2016 o Brasil apresentou produto interno bruto na ordem de R\$ 5,99 trilhões e R\$ 6,26 trilhões, respectivamente³¹¹, possuindo o 9º maior PIB entre todos os países do mundo. Por outro lado, quando considerado o PIB *per capita*, o Brasil encontra-se na posição 72º³¹². Destes valores, pouco mais de 32% é relativo à arrecadação tributária, o que acabou representando o valor de R\$ 1,925 trilhões em 2015 e R\$ 2,003 trilhões em 2016. Tal patamar é comparável ao dos países integrantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, cujas cargas tributárias representam, em média, 34,3% dos respectivos PIB. É distante, contudo, da representatividade média da carga tributária nos países da América Latina, de 22% do PIB³¹³.

Analisando-se os dados disponibilizados pela Receita Federal do Brasil, referentes aos anos de 2015 e 2016³¹⁴, é possível verificar que grande parte da arrecadação tributária brasileira decorre da cobrança de tributos federais, representando cerca de 68,3% do total. Aos estados, resta a parcela de aproximadamente 25,4%, e aos municípios, cerca de 6,3%.

Figura 21: Arrecadação tributária total: 2015 x 2016

| Tributo/Competência | 2015 | | | 2016 | | |
|---|-------|---------------|--------|-------|---------------|--------|
| | % PIB | % Arrecadação | % Ente | % PIB | % Arrecadação | % Ente |
| Total da Receita Tributária | 32,11 | 100,00 | ----- | 32,38 | 100,00 | ----- |
| Tributos do Governo Federal | 21,95 | 68,36 | 100,00 | 22,11 | 68,28 | 100,00 |
| IRPJ e CSLL | 2,74 | 8,53 | 12,48 | 3,16 | 9,76 | 14,29 |
| Imposto de Renda Retido na Fonte | 3,50 | 10,90 | 15,95 | 3,63 | 11,21 | 16,42 |
| Taxas Federais | 0,09 | 0,28 | 0,41 | 0,14 | 0,43 | 0,63 |
| Cide Combustíveis | 0,05 | 0,16 | 0,23 | 0,1 | 0,31 | 0,45 |
| Outros Tributos Federais | 9,91 | 30,86 | 45,15 | 9,85 | 30,42 | 44,55 |
| Imposto sobre Produtos Industrializados | 0,80 | 2,49 | 3,64 | 0,67 | 2,07 | 3,03 |
| Impostos sobre o Comércio Exterior | 0,65 | 2,02 | 2,96 | 0,5 | 1,54 | 2,26 |
| Contribuição para PIS/Pasep e Cofins | 4,21 | 13,11 | 19,18 | 4,06 | 12,54 | 18,36 |
| Tributos do Governo Estadual | 8,16 | 25,41 | 100,00 | 8,23 | 25,42 | 100,00 |
| Outros Tributos Estaduais | 1,55 | 4,83 | 19,00 | 1,63 | 5,03 | 19,81 |
| ICMS | 6,61 | 20,59 | 81,00 | 6,6 | 20,38 | 80,19 |
| Tributos do Governo Municipal | 2,00 | 6,23 | 100,00 | 2,05 | 6,33 | 100,00 |
| IPTU | 0,53 | 1,65 | 26,50 | 0,6 | 1,85 | 29,27 |
| Outros Tributos Municipais | 0,56 | 1,74 | 28,00 | 0,58 | 1,79 | 28,29 |
| ISS | 0,91 | 2,83 | 45,50 | 0,87 | 2,69 | 42,44 |

³¹¹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária no Brasil 2016: análise por tributos e base de incidência / Receita Federal do Brasil*. Brasília: RFB, 2016. p. 3. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

³¹² Conforme dados disponibilizado pelo FMI considerando o desempenho dos países no ano de 2016: INTERNATIONAL MONETARY FUND. *World Economic Outlook database*. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2017/02/weodata/download.aspx>>. Acesso em 26 jun. 2018.

³¹³ MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Efeito Redistributivo da Política Fiscal no Brasil*. Brasília, 2017. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/boletim-de-avaliacao-de-politicas-publicas/arquivos/2017/efeito_redistributivo_12_2017.pdf>. Acesso em 28 jul. 2018.

³¹⁴ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária no Brasil 2016... op. cit.*

Observando-se a distribuição da arrecadação tributária nos últimos 10 anos, verifica-se que os percentuais permanecem quase constantes, consolidando a arrecadação federal na casa de 70% do volume total.

No que diz respeito ao foco da tributação e à escolha das bases tributárias, observa-se que grande parte da arrecadação foca no consumo de bens e serviços e relações de trabalho.

Figura 22: Distribuição das bases tributárias: 2015 x 2016

| Tipo de base | 2015 | | 2016 | |
|------------------------|-------|---------------|-------|---------------|
| | % PIB | % Arrecadação | % PIB | % Arrecadação |
| Renda | 5,88 | 18,31 | 6,47 | 19,98 |
| Folha de Salário | 8,38 | 26,10 | 8,52 | 26,31 |
| Propriedade | 1,43 | 4,45 | 1,51 | 4,66 |
| Bens e Serviços | 15,85 | 49,36 | 15,34 | 47,37 |
| Transações Financeiras | 0,58 | 1,81 | 0,54 | 1,67 |
| Outros | - | 0,01 | 0 | - |
| Totais | 32,11 | 100,00 | 32,38 | 100,00 |

Como tributos incidentes sobre bens e serviços foram considerados aqueles que oneram alienação, transferência, produção de bens ou prestação de serviços. Compreendem os tributos sobre valor agregado, tributos seletivos, tributos aplicados no comércio exterior, taxas de prestação de serviços e poder de polícia e contribuições sociais e econômicas.

Já os tributos sobre a renda geraram uma arrecadação bruta de R\$ 404.817,40 milhões em 2016, ou seja, 19,97% da arrecadação tributária total e 6,47% do PIB. Consideram-se tributos sobre a renda aqueles calculados com base na renda das pessoas físicas ou jurídicas, abarcando impostos e contribuições devidos pelas pessoas jurídicas e retenções não alocáveis.

Importante observar o impacto dos tributos incidentes sobre a folha de salários na carga tributária bruta em 2016. Tais tributos originaram R\$ 533.235,87 milhões de arrecadação, o que representa 26,31% da carga tributária total e 6,47% do PIB. São considerados tributos sobre a folha de salários os que sobre ela incidem diretamente. Compreendem os tributos destinados à Previdência Social, exceto aqueles calculados sobre percentual da receita bruta ou outra base de cálculo que não a folha de salários. Incluem

também os tributos destinados ao Seguro Desemprego e outros que gravam diretamente a folha de salários³¹⁵.

A carga tributária brasileira, utilizando-se dos dados analisados acima, pode ser comparada ao contexto internacional, notadamente dos países integrantes da OCDE. De acordo com os dados publicados pela Organização³¹⁶, a carga tributária média dos países membros em 2016 representou 34,3% do PIB destes países. A Dinamarca é o membro da OCDE com carga tributária mais significativa, que representa 45,9% do seu PIB. A carga tributária menos significativa, por sua vez, é a do México, com 17,2% do PIB.

O Brasil, em comparação com os membros da OCDE, seria o 23º país com carga tributária de maior relevância em relação ao PIB, após República Eslováquia (32,7%) e antes de Canadá (31,7%).³¹⁷ Ainda que em termos absolutos a carga tributária do Brasil e da média dos países da OCDE seja semelhante, o mesmo não pode ser dito da composição da carga.

A média de arrecadação de tributos incidentes sobre renda, lucros e ganhos de capitais do Brasil, em relação ao PIB, foi de 5,9% em 2015, considerando que a carga tributária total representou 32,11% do PIB. Já os países da OCDE arrecadaram, em média, 11,8% do PIB em tributos incidentes sobre renda, lucros e ganhos de capital em 2015, sendo que a média de arrecadação total foi bastante semelhante à brasileira em 2015, de 35,2% do PIB³¹⁸.

Considerando a tributação sobre bens e serviços, o Brasil arrecadou, em 2015, cerca de 15,8% do PIB em tributos que oneram bens e serviços. Já os países da OCDE, em média, arrecadaram 11,4% do PIB por meio desses tributos. Observe-se que a tributação do consumo e da folha de salário representa cerca de 70% da arrecadação nacional.

³¹⁵ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária no Brasil 2016...* *op. cit.*, p. 8.

³¹⁶ OECD. *Revenue Statistics 2017: tax revenue trends in the OECD*. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>>. Acesso em 25 jun. 2018.

³¹⁷ OECD, *op. cit.*

³¹⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Análise da Arrecadação de Dezembro de 2017*. Brasília. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2017/dezembro2017/apresentacao-arrecadacao-dez-2017.pdf>>. Acesso em 21 jun. 2018

Diante deste cenário, cabe, então, analisar quem arca com a carga tributária e como ela afeta a vida dos brasileiros.

4.2.2. Distribuição da carga tributária e a desigualdade social

O Brasil é um país de desigualdades econômicas acentuadas. Dados apurados pelo IBGE, referentes ao ano de 2016, demonstram que a renda per capita mensal média de 20% dos domicílios brasileiros com maior rendimento é de R\$ 4.449, ao passo que os 20% com menos rendimentos possuem renda per capita média cerca de 18,3 vezes menor, de R\$ 244. Comparando os 50% dos domicílios com menores rendimentos e os que representam 1% de maior rendimento, tal discrepância se acentua. Enquanto a renda per capita média do primeiro grupo é de R\$ 486, o segundo grupo tem como renda per capita média R\$ 18.657, representando uma diferença de 38,4 vezes³¹⁹.

A desigualdade de renda no Brasil tem reflexos na distribuição do seu ônus tributário, que evidencia, por sua vez, a despeito dos princípios constitucionais ligados à justiça social, a sua alta regressividade. O país possui uma alta carga tributária em comparação com os demais países da América Latina, e os dados demonstram que o ônus tributário não é distribuído de forma equitativa e progressiva. O Brasil arrecada tributos como um país desenvolvido – cerca de 36% de seu PIB –, mas o seu sistema tributário é regressivo, porque onera mais o consumo/trabalho do que o capital.³²⁰

De acordo com dados apurados pelo IPEA³²¹, aproximadamente 48,8% da renda de famílias que recebem até 2 salários mínimos no Brasil são destinados ao pagamento de tributos. Considerando a contribuição de quem auferir até 30 salários mínimos, tal proporção cai para 26,3%. A desigualdade tributária total é também percebida na distribuição do ônus de tributos diretos e indiretos. Ainda com base nos dados compilados,³²² tem-se que famílias que auferem até 2 salários mínimos contribuem com 3,1% de sua renda por meio tributos diretos, como é o caso, por exemplo, dos tributos

³¹⁹ IBGE. *Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira: 2017*. Rio de Janeiro: IBGE, 2017, p. 59.

³²⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Guerra fiscal...op. cit.*, p. 55-56.

³²¹ BRASIL. *Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional*. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2009, p. 21.

³²² BRASIL. *Indicadores de Equidade... op. cit.*, p. 25

sobre a renda. Por outro lado, as famílias que possuem renda de mais de 30 salários mínimos contribuem com 9,9% de sua renda por meio da tributação direta.

Em relação aos tributos indiretos, como os que oneram os bens e serviços, cerca de 45,8% da renda de famílias que auferem até 2 salários mínimos são destinados ao pagamento de tais tributos. No outro extremo, quem auferir mais de 30 salários mínimos recolhe 16,4% do montante com tributos indiretos.

Remontando a progressão histórica entre os anos de 2004 e 2008, é visível o aumento do impacto tributário na renda familiar brasileira. As famílias que auferiam até 2 salários mínimos destinaram 48,8% de sua renda ao pagamento de tributos em 2004, enquanto tal patamar passou a ser de 53,9% em 2008, o que representa um crescimento de aproximadamente 10,4% na carga tributária. Para as famílias com tal faixa de renda, foram necessários 197 dias para o pagamento integral de tributos em 2008.

Em relação às famílias com renda acima de 30 salários mínimos, a incidência da carga tributária total sobre a renda passou de 26,3% em 2004 para 29% em 2008, o que representa um acréscimo de 10,2% na carga³²³. A desigualdade tributária no Brasil é combatida, dentre outras formas, com a implementação de programas sociais e ações de cunho assistencialista implementados pelos entes.

Ainda que não analisados sob o enfoque da redistribuição tributária por ambos – Fisco e beneficiários –, os programas de assistência social devem cumprir a importante função de devolver tributos recolhidos no panorama desigual do sistema tributário brasileiro que, como analisado, é latente. Apesar do elogio ao sucesso de programas sociais, como é o caso do programa Bolsa Família e do Fome Zero, ambos implementados pela União, e do reconhecimento da importância de tais programas no combate à desigualdade da carga tributária no Brasil, é apontado que a eficiência de tais programas pode ainda ser aprimorada em caso de uma mais justa distribuição do ônus tributário.

Como exemplo, um relatório desenvolvido pela Organização das Nações Unidas acerca da fome no Brasil concluiu que, apesar dos importantes avanços obtidos na

³²³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal... *op. cit.*, p. 61.

erradicação da fome por meio do programa Fome Zero, uma reforma tributária que reduza a regressividade tributária brasileira é recomendada para que novos avanços sejam obtidos³²⁴.

4.2.3. A evasão fiscal no Brasil

A apuração exata de quanto da carga tributária deixa de ingressar aos cofres públicos é extremamente complexa e incerta, dificultando a produção de números confiáveis sobre o tema. Em virtude da própria natureza da evasão fiscal, geralmente as operações e transações são realizadas por meios ocultos e simulados, tornando impossível o levantamento exato de seu volume e intensidade.

São escassos os estudos que tentam, por meio de diferentes metodologias³²⁵, apurar o montante que deixa de ingressar nos cofres públicos em razão da evasão fiscal³²⁶. Muito embora as estimativas não sejam capazes de captar todos os elementos relevantes que influenciem na identificação do volume da evasão, elas são importantes para que se compreenda, mesmo que em ordem de grandeza, os prejuízos causados à sociedade. Ainda que escassos e não perfeitamente confiáveis, é a análise desses estudos que permite uma abordagem mais próxima da realidade brasileira.

Siqueira e Ramos relatam diversos estudos que buscaram, por meio de metodologias diversas, estimar o montante de tributos que deixam de ser recolhidos em função das práticas de evasão fiscal. Em um deles, estimou-se que os países industriais ocidentais possuíam taxas menores de sonegação fiscal, entre 5% e 25% de todos os tributos que seriam devidos, enquanto essas taxas nos países menos desenvolvidos estariam

³²⁴ SCHUTTER, Olivier De. *Report of the Special Rapporteur on the right to food: Mission to Brazil*. New York: United Nations General Assembly, 2009, p. 22. Disponível em: <http://www2.ohchr.org/english/bodies/hrcouncil/docs/13session/A.HRC.13.33.Add.6_en.pdf>. Acesso em 25 jun. 2018.

³²⁵ “A título de exemplo podemos citar, como métodos diretos, os modelos de entrevistas, de jogos experimentais e de análise das declarações de rendimentos; e como indiretos, os modelos monetários (da proporção fixa de moeda manual, da proporção fixa modificada, das transações, das notas de alto valor) e os não monetários (da discrepância entre dispêndio e renda, das discrepâncias no mercado de trabalho).” SIQUEIRA, Marcelo Lettieri and RAMOS, Francisco de Souza. *A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas*. Revista de Economia Contemporânea, v.9, n.3, pp.555-581. 2005, p. 577.

³²⁶ SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL. *Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2016*. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil%E2%80%9393uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016.pdf>>. Acesso em: 25 jun. 2018

entre 30% e 40%.³²⁷ Órgãos de imprensa já estimaram que, para cada R\$ 1,00 arrecadado aos cofres públicos, aproximadamente R\$ 1,00 seria sonegado, o que significaria que cerca de 50% de todos os valores que seriam arrecadados são evadidos. Em estudo publicado em 1991³²⁸, foi estimado que a sonegação do Imposto de Renda no Brasil representaria 6% do PIB. Para encargos sociais esta proporção seria de 6,3%, ao passo que, no caso do ICMS e do ISS, seria de 2,4%. A sonegação de outros impostos representaria 8% do PIB brasileiro. No total, a sonegação da carga tributária corresponderia a 43% do PIB à época. Tais dados, por óbvio, possuem uma dose de exagero, caso contrário, além de se ter uma evasão fiscal em parâmetros insustentáveis, a carga tributária real teria que representar, necessariamente, mais de 50% do PIB.³²⁹

O Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda, em estudo publicado em 2017, estimou que a sonegação fiscal no ano de 2016 foi de R\$ 474.352,00 milhões, o que corresponderia a 7,6% do PIB apurado no mesmo ano. O estudo reuniu dados de diversos órgãos de fiscalização, pesquisa e estatística, bem como trabalhos publicados em âmbito nacional. A análise levou em consideração cada um dos tributos exigidos, apresentando dados individualizados.³³⁰

Figura 23: Estimativas da sonegação tributária

| Tributo | Carga Tributária (R\$ milhões) 2016-Est | % do Total 2016-Est. | % do PIB | Indicador de Sonegação Estimado (% do Tributo) | Sonegação Estimada (R\$ Milhões) | % PIB | Fonte dos Indicadores de Sonegação |
|----------------|---|----------------------|---------------|--|----------------------------------|--------------|------------------------------------|
| Total | 2.070.394 | 100,00% | 33,00% | 22,90% | 474.352 | 7,60% | |
| IR | 364.448 | 17,60% | 5,80% | 28,00% | 101.934 | 1,60% | SIQUEIRA, 2006 e IBPT, 2009 |
| IPI | 44.951 | 2,20% | 0,70% | 33,40% | 14.994 | 0,20% | PAES, 2011 |
| IOF | 33.676 | 1,60% | 0,50% | 16,60% | 5.573 | 0,10% | IBPT, 2009 |
| II | 31.465 | 1,50% | 0,50% | 24,80% | 7.813 | 0,10% | IBPT, 2009 |
| CONTR. PREVID. | 391.556 | 18,90% | 6,20% | 27,80% | 108.657 | 1,70% | IBPT, 2009 |
| COFINS | 204.351 | 9,90% | 3,30% | 22,10% | 45.223 | 0,70% | IBPT, 2009 |
| CSLL | 67.908 | 3,30% | 1,10% | 24,90% | 16.902 | 0,30% | IBPT, 2009 |
| PIS/PASEP | 54.348 | 2,60% | 0,90% | 22,10% | 12.027 | 0,20% | IBPT, 2009 |
| FGTS | 119.089 | 5,80% | 1,90% | 27,80% | 33.047 | 0,50% | IBPT, 2009 |
| ICMS | 415.344 | 20,10% | 6,60% | 27,10% | 112.724 | 1,80% | IBPT, 2009 |
| ISS | 61.775 | 3,00% | 1,00% | 25,00% | 15.456 | 0,20% | IBPT, 2009 |
| OUTROS | 281.483 | 13,60% | 4,50% | | 0 | 0,00% | |

³²⁷ SIQUEIRA, Marcelo Lettieri and RAMOS, Francisco de Souza. *A economia da sonegação...* op. cit., p. 559.

³²⁸ MONTORO FILHO, A. F. (1991) "Sonegação – religião nacional". *Folha de S. Paulo*, 7 de outubro apud SIQUEIRA, Marcelo Lettieri.. 2005. op. cit., p. 574

³²⁹ SIQUEIRA, Marcelo Lettieri and RAMOS, Francisco de Souza. *A economia da sonegação...* op. cit., p. 573.

³³⁰ SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL. op. cit., p. 18.

A organização não governamental *Tax Justice Network* publicou estudo, em 2011, que buscou estimar a sonegação fiscal de diversos países, entre eles o Brasil, tendo como premissa um importante fator neste tema: o mercado informal. Dessa forma, o estudo buscou avaliar o mercado informal de cada país a partir de dados por eles publicados acerca dos respectivos PIB e de dados provenientes do Banco Mundial. O estudo calcula que 5,1% do Produto Interno Bruto de todo o planeta corresponde à evasão de tributos em decorrência da economia informal, presente em todos os países.³³¹

Segundo os dados do órgão internacional, o Brasil é o segundo país com maior evasão fiscal no mundo, atrás somente dos Estados Unidos. Os EUA, por sua vez, sofrem uma evasão fiscal de US\$ 337.349 milhões em decorrência da economia informal, sendo que este mercado corresponde a 8,6% do seu PIB. Já o Brasil tem taxas de US\$ 280,111 milhões de evasão, sendo o seu mercado informal representativo de 39% do PIB. Após o Brasil, a Itália perde, em termos absolutos, US\$ 238.723 milhões de tributos em virtude da evasão fiscal, sendo que o mercado informal representa 27% do seu PIB³³².

Tais estudos, mesmo que apresentem números incertos e não absolutamente confiáveis, permitem que se tenha ideia do grande volume de recursos que deixam de ingressar nos cofres públicos e, conseqüentemente, deixam de ser aplicados em prol da sociedade. Apenas a título comparativo, é possível confrontar as estimativas com os valores gastos com programas de assistência social e a carga tributária brasileira total.

Como se viu, a carga tributária brasileira gira em torno de 32% do PIB, e as estimativas mais otimistas indicam que a evasão fiscal está em torno de 7%. A redução dos níveis de evasão poderia incorporar ao orçamento público um grande volume de receitas, que poderia ser utilizado para os mais diversos propósitos, dentre eles, a redução da carga tributária e a intensificação dos gastos sociais.

Alta carga tributária, especialmente aquela incidente sobre o consumo, é notadamente conhecida como um dos principais entraves ao desenvolvimento econômico, uma vez que distorce os preços dos produtos e os torna pouco competitivos em relação àqueles importados de países com baixa tributação. A redução efetiva da evasão fiscal

³³¹ TAX JUSTICE NETWORK. *op. cit.* p. 2.

³³² TAX JUSTICE NETWORK. *op. cit.* p. 2.

permitiria a redução da carga tributária com a arrecadação de receitas derivadas, de modo a impulsionar a economia, gerando mais riquezas e, conseqüentemente, mais arrecadação.

De outro lado, os valores também poderiam ser utilizados para incrementar os gastos sociais que, em última análise, também servem de elemento impulsionador da economia. Um dos principais programas de assistência social instituídos em âmbito nacional é o Programa Bolsa Família, que representa, em média, apenas 0,45% do PIB brasileiro³³³. Estudos indicam que, para cada R\$ 1,00 destinado ao Bolsa Família, observa-se um incremento de R\$ 1,78 no PIB, em decorrência do aumento da massa de consumo³³⁴.

Como se vê, o volume da evasão fiscal no Brasil e no mundo é relevante e representa um elemento de distorção da distribuição da carga tributária e do crescimento econômico. A correta compreensão e análise do fenômeno pode representar um verdadeiro marco na busca por um sistema mais justo e eficiente.

4.2.4. Panorama geral das penalidades tributárias

Para uma correta compreensão da natureza das multas aplicadas no âmbito tributário, é necessário compreender as obrigações a elas vinculadas, ou seja, aquelas que, caso descumpridas, acarretam a aplicação das penalidades legalmente previstas. Nos termos do artigo 113 do Código Tributário Nacional, as obrigações se dividem em principal e acessória³³⁵

³³³ TESOURO NACIONAL. *Gasto Social do Governo Central 2002 a 2015*. p. 17. Disponível em: ><http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/318974/Gasto+Social+Governo+Central/c4c3d5b6-8791-46fb-b5e9-57a016db24ec><. Acesso em: 26 jun. 2018.

³³⁴ “O Programa Bolsa Família é, por larga margem, a transferência com maiores efeitos: na simulação, o PIB aumentaria R\$ 1,78 para um choque marginal de R\$ 1,00 no PBF. Ou seja, se a oferta for perfeitamente elástica e os demais pressupostos forem respeitados, um gasto adicional de 1% do PIB no PBF se traduziria em aumento de 1,78% na atividade econômica. O BPC, o seguro desemprego e o abono salarial vêm em seguida, com multiplicadores também maiores do que um. As transferências previdenciárias – tanto do RGPS quanto do RPPS – e o FGTS ocupam os últimos lugares, com efeitos já bem abaixo de um. Assim, para cada R\$ 1,00 de aumento das transferências do FGTS, o PIB aumentaria só R\$ 0,39.” NERI, Marcelo Cortês; SOUZA, Pedro H. G. Ferreira de; VAZ, Fábio Monteiro. *Efeitos Macroeconômicos do Programa Bolsa Família: Uma Análise Comparativa das Transferências Sociais*. Programa Bolsa Família: uma década de inclusão e cidadania, org: Tereza Campello, Marcelo Cortês Neri. – Brasília: Ipea, 2013, p. 201

³³⁵ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

As obrigações principais referem-se às obrigações legais, surgidas a partir da ocorrência do fato gerador, e impõem ao contribuinte o dever de levar o tributo aos cofres públicos, ou a pagar a penalidade pecuniária imposta.

Por outro lado, a obrigação acessória diz respeito à obrigação de fazer ou não fazer, no interesse da arrecadação ou fiscalização tributária. Como exemplos, podemos citar as obrigações de elaborar e transmitir declarações, de emitir documentos fiscais, de manutenção dos livros societários, dentre outras. O descumprimento da obrigação acessória implica a imposição das penalidades cabíveis que, por sua vez, convertem-se em obrigação principal.

Da segregação acima destacada, podemos classificar as multas tributárias em multas punitivas e multas de mora.

As multas de mora são aquelas observadas nas hipóteses em que o contribuinte, apesar de ter apurado correta e tempestivamente seus tributos, cumprindo com todas as obrigações acessórias previstas na legislação, deixa de recolhê-los. Neste caso, incorre o contribuinte na multa por atraso no pagamento, devendo recolhê-la juntamente com tributo devido. As multas punitivas, por outro lado, são aplicáveis quando há o descumprimento de obrigações acessórias ou quando se faz necessário o lançamento de ofício, por meio da lavratura de auto de infração.

A distinção se mostra relevante, inclusive no que diz respeito à política legislativa. Sendo as multas de mora geralmente aplicáveis no caso de simples atraso no pagamento do tributo, sem que haja qualquer embaraço à atividade fiscalizatória, estas devem graduadas de maneira mais branda em relação às multas punitivas, que pressupõem a ocorrência de omissão das bases tributáveis ou de descumprimento de obrigações acessórias.

No âmbito federal, por exemplo, as multas de mora impostas pelo atraso no pagamento de tributos geralmente limitam-se ao percentual de 20% sobre o valor do tributo devido. Já as multas punitivas, em razão do lançamento de ofício, podem variar entre 75% e 225% do tributo devido, nos termos dos artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430, de 1996. As penalidades mais elevadas são aplicadas nos casos em que são verificadas fraudes

reiteradas. As multas por descumprimento das obrigações acessórias geralmente possuem valores fixos e são graduadas levando em consideração a gravidade das infrações e o volume de informações incorretas transmitidas ao órgão fiscalizador.

Apesar de parecerem altas, se comparadas às penalidades aplicáveis por outros países da OCDE, no Brasil as multas tributárias em vigor não são as mais elevadas, estando em consonância com as práticas gerais³³⁶.

Figura 24: Penalidades tributárias por países

| País | Multa moratória | Multa de ofício | Multa caso de fraude | Juros |
|-----------|---|-----------------|--|--|
| Brasil | 0,33% ao dia, limitado em 20% | 75% | 150% a 225% | 1% ou Selic não capitalizada (Juros Simples) |
| Argentina | 50% a 100% | não menciona | 200% a 1000% | 2% ao mês |
| Austrália | 25% | 50% a 75% | não menciona | cálculo diário |
| Chile | 10% | 5% a 20% | 50% a 300% | 1,5 ao mês (máximo 30%), outros casos juros + 1% ao mês |
| Espanha | 5%, 10%, 15% e 20% | não menciona | 50% a 150% majorada em casos de reincidência | 4% ao ano |
| EUA | máximo de 25% | não menciona | 75,00% | divulgadas por trimestre |
| França | 10% IRPF e 5% IRPJ, taxas maiores para grandes contribuinte | 40,00% | 80,00% | 0,4% ao mês |
| Itália | 30% | 90% a 180% | 135% a 270% | juros oficial anual ou 0,4% ao ano nos casos de parcelamento |
| México | 55% a 75% | não menciona | 66% a 142,5% | 1,13% ao mês e inflação |
| Portugal | 50% | 30% a 100% | 300% a 400% | 4,0% ao ano acrescido de juros moratórios |

As penalidades estipuladas para quem deixa de recolher seus tributos não se limitam àquelas impostas na esfera civil, principalmente as de natureza pecuniária. Caso o contribuinte, dolosamente, por meio de declarações falsas e fraudes em geral, deixe de cumprir suas obrigações tributárias, poderá ser punido criminalmente por seus atos.

A primeira disciplina do crime de sonegação fiscal ocorreu em 1965, por meio da Lei nº 4.729, sendo considerado um crime de mera conduta, e foi prevista a pena máxima de 2 anos de prisão. Atualmente, os crimes contra a ordem tributária são instituídos e regulamentados, principalmente, pela Lei nº 8.137 de 1990, sendo que as condutas de

³³⁶ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Sanções Tributárias Federais e Análise Comparativa com outros Países*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2017/dezembro/receita-federal-participa-de-audiencia-sobre-multas-tributarias-na-camara/audiencia-multas-tributarias.pdf>>. Acesso em 25 jun. 2018.

omitir ou suprimir tributos mediante atos que visam à ocultação ou desvirtuação do fato, listadas nos incisos do art. 1º da lei, têm como pena máxima 5 anos de reclusão, acrescidos de multa.

Então, o sonegador, além de estar sujeito às sanções civis, pode ser punido criminalmente pelos atos de sonegação. Contudo, o sistema punitivo tributário, especialmente o brasileiro, diferencia-se dos demais em virtude de seu principal objetivo intrínseco, qual seja a arrecadação.

No processamento dos crimes contra a ordem tributária, o lançamento de ofício é pressuposto da ocorrência da infração penal e está intimamente a ele ligada. No âmbito do direito penal brasileiro, mesmo que o sujeito passivo da obrigação tributária tenha deliberadamente incorrido em algum dos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/90, caso parcele seu débito, haverá a suspensão da pretensão punitiva do Estado. Por outro lado, caso efetue o pagamento do tributo devido, em qualquer momento do processo penal, haverá a extinção da punibilidade³³⁷. O que se observa é que os instrumentos penais relacionados aos crimes tributários muitas vezes são utilizados como mecanismos meramente arrecadatórios, não de proteção ao bem jurídico tutelado, qual seja, a ordem tributária.

Além disso, com vistas a engrossar a arrecadação, especialmente em tempos de crise, o país tem sistematicamente editado programas especiais de anistia. Apesar da existência e frequente aplicação de multas elevadas praticadas no cenário brasileiro³³⁸, sua efetividade foi mitigada ao longo dos anos. Os programas de parcelamentos especiais, com a concessão de anistias (perdão de juros e multas), passaram a ser frequentemente utilizados, com fins meramente arrecadatórios.

Estudo elaborado pela Receita Federal do Brasil em 2016³³⁹ constatou que, desde o ano de 2000, já haviam sido instituídos 30 programas de parcelamento especial de créditos tributários. Todos os programas listados ofereciam expressivas reduções no valor de

³³⁷ Art. 9º da Lei nº 10.684/03.

³³⁸ Em âmbito federal, por exemplo, as multas chegam a 225% do tributo não recolhido. Cite-se, por exemplo, as penalidades previstas na IN/RFN nº 1.300/2012.

³³⁹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Estudo sobre os Impactos dos Parcelamentos Especiais*, 2016. Disponível em: <idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em 26 jun. 2018.

multas, juros e encargos legais a partir da inscrição em dívida ativa, prazos estendidos para pagamento e a possibilidade de quitar a dívida mediante a utilização de prejuízos fiscais³⁴⁰.

A tabela abaixo lista os principais programas de parcelamento instituídos, bem como suas características fundamentais.

Figura 25: Principais programas de anistia

| Programa | Lei | Destinatários | Prazo | Adesão | Reduções |
|--|---------------------------------------|--|--------------------|------------------------|--|
| Programa de Recuperação Fiscal (Refis) | Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000 | Pessoas Jurídicas | Ilimitado | 129 mil contribuintes | 20% a 40% da multa |
| Parcelamento Especial (Paes) | Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003 | Pessoas Físicas e Jurídicas | 180 meses | 374 mil contribuintes | 50% da multa |
| Parcelamento Excepcional (Paex) | MP nº 303, de 29 de junho de 2006 | Pessoas Jurídicas | 6, 120 3 130 meses | 244.722 contribuintes. | 50% a 80% das multas e de 30% dos juros de mora |
| Programa “Refis da Crise” | MP nº 449, de 3 de dezembro de 2008 | Pessoas Físicas e Jurídicas | Ilimitado | 886.353 contribuintes | 60% a 100% das multas e de 45% a 25% dos juros de mora |
| Parcelamento do PIS e da Cofins das Instituições Financeiras | Lei nº 12.865, de 2013 | Instituições Financeiras | 60 meses | 41 contribuintes | 80% das multas e de 40% dos juros de mora |
| Parcelamento de débitos do IRPJ e da CSLL decorrentes da Tributação sobre Bases Universais (TBU) | Lei nº 12.865, de 2013 | Pessoas Jurídicas | 180 meses | 33 contribuintes | 80% das multas e de 50% dos juros de mora |
| Profut - Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro | Lei nº 13.155, de 4 de agosto de 2015 | Entidades Desportivas Profissionais de Futebol | 240 meses | 111 contribuintes | 70% das multas e 40% dos juros de mora |

Ainda no que diz respeito à aplicação das penalidades em âmbito tributário, deve-se observar que a intensidade das multas vem sendo, há muito, discutida nos tribunais pátrios. Antes mesmo da promulgação da Constituição de 1988, o Supremo Tribunal Federal já havia se manifestado acerca da possibilidade de revisão das multas tributárias que se mostrassem desproporcionais. Em 1979, por exemplo, o Ministro Moreira Alves ressaltou que o Supremo Tribunal Federal admitia a redução de multas moratórias impostas quando elas assumem um montante desproporcional, por possuir efeito confiscatório³⁴¹.

Os questionamentos prosseguiram com o advento da CF/88, ganhando relevância quando, em 1992, o Governador do Estado do Rio de Janeiro ingressou com ADI discutindo a inconstitucionalidade dos parágrafos 2º e 3º, do artigo 57, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição fluminense, que determinava que

³⁴⁰ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Estudo sobre os Impactos...*, op. cit. p. 2-3.

³⁴¹ STF, Segunda Turma, RE nº 91.707/MG, Rel. Ministro Moreira Alves, Julgamento 11/12/1979

as multas decorrentes do não pagamento dos tributos não poderiam ser inferiores a duas vezes o valor do principal, nem superiores a cinco vezes este valor. Passados mais de 10 anos da propositura da ação, o STF a julgou procedente³⁴².

Desde então, a corte constitucional vem sendo provocada a se manifestar sobre a proporcionalidade e sobre o caráter confiscatório das multas punitivas aplicadas pelos entes federal, estaduais e municipais.

Boa parte das discussões propostas não consegue superar o disposto na Súmula 279 do STF, segundo a qual *para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário*. Entretanto, nos casos de aplicação de multas excessivamente elevadas, que fujam ao mínimo senso de razoabilidade, a corte especial tem se manifestado. A Primeira Turma do STF, quando do julgamento do RE nº 833.106/GO, reconheceu ter caráter confiscatório a multa aplicável de 120% do valor do tributo devido. No mesmo sentido entendeu a Segunda Turma, quando do julgamento do RE nº 748.257/SE.

Com base na jurisprudência das duas turmas, os ministros do STF têm, monocraticamente, julgado inconstitucionais as multas aplicadas em patamares superiores a 100% do tributo devido. Neste sentido, veja-se: ARE nº 642.881/PE, Rel. Min. Celso de Mello; RE nº 863.049/SC, Rel. Min. Luiz Fux; ARE nº 803.975/PR, Rel. Min. Marco Aurélio; ARE nº 802.564/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; RE nº 851.071/PR, Rel. Min. Roberto Barroso; RE nº 783.599/RS, Rel. Min. Dias Toffoli; ARE nº 845.454/PR, Rel. Min. Rosa Weber; e ARE nº 642.881/PE, Rel. Min. Gilmar Mendes.

No que diz respeito às multas de mora, o STF tem reiteradamente reconhecido que aquelas aplicadas em patamar superior a 20% do tributo devido teriam o caráter confiscatório. Neste sentido, veja-se: RE 765393/SC, Rel. Min. Rosa Weber; ARE 791298/RJ Rel. Min. Teori Zavascki; ARE 805431/MG, Rel. Min. Teori Zavascki; ARE 791298/RJ, Rel. Min. Teori Zavascki; RE 733656/PR Rel. Min. Ricardo Lewandowsky; RE 748257 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski.

³⁴² STF, Pleno, ADI 551-1/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 14.02.2003.

Como se vê, há uma tendência à uniformização da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que as multas punitivas não podem ultrapassar o valor de 100% do tributo devido, enquanto as multas de mora devem respeitar o limite de 20%.

Do exposto, podemos concluir que, apesar de haver, à disposição do Fisco, diversos instrumentos punitivos para coagir os contribuintes ao correto pagamento de seus tributos devidos, as penas são frequentemente mitigadas pela concessão de parcelamentos especiais recorrentes, pela extinção/suspensão da pretensão punitiva criminal em razão do pagamento/parcelamento e pelas decisões dos tribunais superiores que, frequentemente, limitam a penalidade a multas de mora e de ofício aplicáveis aos casos concretos.

4.3. A relação Fisco x Fisco.

4.3.1. A luta por capitais no Brasil e no mundo.

Como se viu no capítulo 2 do presente trabalho, os processos de produção de bens e serviços e as relações comerciais evoluíram ao longo dos tempos. Quando da primeira Revolução Industrial, os ativos imobilizados responsáveis pela produção eram volumosos, de difícil instalação e remoção. Os produtores fixavam-se a um território e de lá produziam, enviando seus produtos aos compradores pelos meios de transporte disponíveis à época. Assim, geralmente as empresas escolhiam locais para a instalação que oferecessem vantagens relacionadas a mão de obra e logística.

A evolução das tecnologias, tanto daquelas relacionadas à qualidade e ao volume dos instrumentos de produção quanto daquelas relacionadas aos meios de transporte, permitiu, gradualmente, que as empresas escolhessem mais livremente seus locais de produção. Além disso, o mercado financeiro conquistou, aos poucos, posição de destaque na economia mundial. Assim, tanto o capital quanto as atividades produtivas passaram a ter a liberdade de deslocamento, de modo que a busca por vantagens geográficas e de mão de obra passaram a dar lugar para a busca de outras vantagens competitivas, principalmente no que diz respeito aos custos tributários e de mão de obra.

Os Estados, dependentes do capital, da arrecadação tributária e das atividades econômicas, passam a fornecer incentivos às empresas e aos investidores que se instalarem

em seus territórios. Em âmbito internacional a competição por capitais se intensificou com o surgimento dos chamados paraísos fiscais, a partir do período que se seguiu à Segunda Guerra Mundial. Apesar de o termo paraíso fiscal ser amplamente utilizado desde a década de 1950³⁴³, ainda não há um consenso a respeito de sua precisa delimitação. Trata-se de um fenômeno complexo, com raízes históricas esparsas e características não uniformes.

Um dos pilares dos Estados nacionais modernos é a soberania, tratada como um dos principais princípios do Direito Internacional desde a assinatura dos tratados de paz de Vestefália. Dotados de sua soberania, os Estados elegem e promulgam suas leis, no campo tributário, regulatório e demais ramos do arcabouço jurídico interno. Tendo em vista a heterogeneidade dos sistemas jurídicos, a mobilidade do capital e a competição internacional por investimentos, em alguns casos haverá a concessão de regimes tributários mais benéficos a determinados setores produtivos, ou determinada classe de investidores. Os chamados *regimes tributários preferenciais*³⁴⁴, entretanto, não devem ser confundidos com os paraísos fiscais, uma vez que imposição de carga tributária reduzida não é característica suficiente para a caracterização como tal. Também não devem ser confundidos com paraísos fiscais os grandes centros financeiros, que geram e otimizam os investimentos internacionais. Entretanto, apesar de não haver uma definição precisa, é importante notar que estes locais geralmente compartilham características comuns, dentre as quais se destacam (a) imposição reduzida ou nula de tributos; (b) diferenciação, para fins tributários, do tratamento dispensado a residentes e não-residentes; (c) leis de proteção ao sigilo bancário e financeiro, tributação nula ou reduzida; (d) facilidade para criação de empresas; (e) especialização em nichos de mercado financeiro.³⁴⁵

Buscando resolver a questão de modo a evitar grandes discussões, Gabriel Zucman define: “um paraíso fiscal é um país que rouba receita ao tornar fácil para que indivíduos ou empresas não paguem impostos em seus próprios países.”³⁴⁶ De acordo com as estimativas do autor, a riqueza global total é de aproximadamente 95,5 trilhões de dólares.

³⁴³ PALAN, Ronen; MURPHY, Richard; CHAVAGNEUX, Christian. *op. cit.* p. 19.

³⁴⁴ PALAN, Ronen; MURPHY, Richard; CHAVAGNEUX, Christian. *op. cit.* p. 19.

³⁴⁵ PALAN, Ronen; MURPHY, Richard; CHAVAGNEUX, Christian. *op. cit.* p. 30-36.

³⁴⁶ Conforme entrevista concedida à revista Exame. Neste sentido, vide: CALEIRO, João Pedro. *Os paraísos fiscais importam mais do que você imagina*. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/os-paraisos-fiscais-importam-mais-do-que-voce-imagina>>. Acesso em 30 jun. 2018.

Deste montante, estima-se que 7,6 trilhões, ou seja, 8%, sejam mantidos em paraísos fiscais. Deste total, cerca de um terço, 2,3 trilhões, é mantido na Suíça³⁴⁷.

De fato, tendo em vista o caráter conservador das pesquisas científicas realizadas, o autor deixou de estimar valores relativos a, por exemplo, dinheiro em espécie. Em 2013, estima-se que o valor total das notas de cem dólares em circulação atingiria o valor de 863 bilhões de dólares. Já as de quinhentos euros, estariam estimadas em 290 bilhões de dólares. As estimativas também não consideram apólices de seguro, obras de arte e pedras preciosas, propriedades imobiliárias, embarcações e aeronaves, dentre outros, uma vez que estes bens dificilmente são identificados por qualquer metodologia de pesquisa.

Partindo da estimativa de que 7,6 trilhões de dólares estejam situados em paraísos fiscais, o pesquisador constata que apenas 20% destes depósitos, ou seja 1,5 trilhão, é devidamente declarado.³⁴⁸ Sobre os 6,1 trilhões de dólares não declarados, o autor estima uma perda na arrecadação tributária anual no valor de 190 bilhões de dólares, sendo 125 bilhões a título de impostos sobre a renda, 55 bilhões de impostos sobre heranças e doações e outros 10 bilhões em impostos sobre a riqueza.

Os estudos realizados por Palan, Murphy e Chavagneux são mais audaciosos e buscaram estimar o volume de riqueza total mantida em paraísos fiscais, incluindo recursos em espécie, títulos e valores mobiliários, propriedades imobiliárias, dentre outros. De acordo com suas estimativas, um montante entre 11 trilhões de dólares e 12 trilhões de

³⁴⁷ A metodologia de pesquisa e as estimativas utilizadas partem de um pressuposto básico, segundo o qual o dinheiro não dorme nos paraísos fiscais. Os investidores que utilizam as instituições financeiras situadas em paraísos fiscais como veículos geralmente não mantêm seus investimentos nestes países, reaplicando os valores em outros grandes centros financeiros, por meio da aquisição de ações, títulos e quotas de fundos de investimentos. Ocorre que estas operações causam anomalias na posição dos investimentos publicados nos demonstrações financeiras dos diversos países. O que se observa são inconsistências entre o montante de ativos e passivos devidos uns aos outros. O autor dá o seguinte exemplo: um sujeito britânico detentor de uma conta na Suíça, adquire uma ação nos Estados Unidos, da Google, por exemplo. Como estariam dispostas as posições dos investimentos, em cada um dos países? Nos Estados Unidos haveria o registro de um passivo. Na Suíça não haverá nenhum relato, uma vez que os bens são de pessoa física de nacionalidade britânica. O registro, neste caso, deveria ser realizado no Reino Unido. Entretanto, o governo britânico não possui conhecimento de qualquer depósito, principalmente em virtude das leis de sigilo fiscal e financeiro. Logo, este evidente “furo” nas demonstrações financeiras constitui ponto de partida para as estimativas. ZUCMAN, Gabriel. *op. cit.* p. 35.

³⁴⁸ Desde 2005, os europeus que auferem rendimentos na Suíça podem escolher entre declarar seus ativos aos fiscos nacionais ou permanecer no anonimato, sofrendo, entretanto, uma tributação no valor de 35% de seus rendimentos. Por meio da análise do volume de impostos recolhidos em virtude da manutenção do sigilo, frente aos bens declarados, o autor chegou à estimativa confiável do montante de depósitos declarados e dos não declarados.

dólares é mantido em paraísos fiscais. Aplicando-se uma taxa de retorno de 7,5% ao ano, a título de remuneração do capital, os autores estimam uma perda na arrecadação tributária nos rendimentos de aproximadamente 255 bilhões de dólares. Tais valores não compreendem os tributos das pessoas jurídicas evadidos por meio de técnicas fraudulentas de preços de transferência, por exemplo³⁴⁹.

Os Estados vêm sentido os efeitos nefastos da atuação dos paraísos fiscais, tanto com relação à desregulação dos mercados quanto à evasão fiscal. Diante da escassez de recursos necessários à prestação de serviços públicos, os Estados são pressionados a reduzir sua carga tributária, na esperança de atrair investimentos e atividade econômica. Evidência disso é encontrada na alíquota nominal média do imposto sobre a renda praticado na União Europeia que, entre 1995 a 2007, sofreu redução de 35% para 25%.³⁵⁰

A redução da capacidade arrecadatória inevitavelmente acaba por mitigar a capacidade do Estado de promover as políticas públicas necessárias ao crescimento econômico sustentável. A capacidade de investimento estatal, conseqüentemente, também é reduzida. Outros impactos relevantes observados são a desregulação dos mercados e a conseqüente instabilidade financeira. Conforme ressaltado por Palan, os grandes escândalos envolvendo grandes empresas e crises econômicas foram fortemente influenciados pela atuação dos agentes econômicos nos paraísos fiscais. São citados os escândalos envolvendo as empresas Eron, World Com, Parmalat, Northern Rock e, em alguma extensão, a crise imobiliária norte-americana em 2008³⁵¹.

Se os impactos observados nos países desenvolvidos são graves, os impactos nos países em desenvolvimento são ainda mais intensos.

Os países em desenvolvimento, em geral, não possuem atividades econômicas bem desenvolvidas, de modo que o poder econômico e os meios de produção geralmente se concentram nas mãos de poucos. A população, carente de serviços públicos, demanda uma atuação estatal intensa. Por outro lado, o Estado depende quase que exclusivamente das receitas tributárias para a consecução do desenvolvimento econômico e social. Como a

³⁴⁹ PALAN, Ronen; MURPHY, Richard; CHAVAGNEUX, Christian. *op. cit.* p. 61-65.

³⁵⁰ PALAN, Ronen; MURPHY, Richard; CHAVAGNEUX, Christian. *op. cit.*, p. 154.

³⁵¹ PALAN, Ronen; MURPHY, Richard; CHAVAGNEUX, Christian. *op. cit.*, p. 163.

camada de grandes contribuintes é reduzida, os impactos da evasão fiscal são extremamente danosos.

Palan enumera três formas de fuga ilícita de capitais destes países, sendo elas, primeiramente, as técnicas fraudulentas de preços de transferência; em segundo lugar, as transferências em decorrência das atividades criminosas; e, por fim, os recursos públicos desviados por meio de propinas e subornos. Para o autor, nos países em desenvolvimento, as atividades que envolvem os paraísos fiscais geralmente estão ligadas a atividades criminosas.

Para o autor, a evasão fiscal possui a mesma dinâmica social e política das formas mais tradicionais de corrupção. Enquanto as elites se furtam a assumir suas responsabilidades perante os custos de manutenção da sociedade, mantém papel ativo nos rumos políticos adotados pelos países em desenvolvimento. Observa-se uma verdadeira captura do Estado.

Se os efeitos nefastos da guerra fiscal são sentidos no âmbito internacional, o mesmo é observado em âmbito interno. Como se verá a seguir, os estados e municípios brasileiros, em razão, especialmente, da concentração de competências e receitas da União Federal a partir dos anos de 1990, vêm enfrentando sérias dificuldades financeiras. Responsáveis por serviços de saúde, segurança e educação, os estados se desdobram para atrair investimentos e atividades produtivas para seus territórios e, seguindo a mesma sistemática da guerra por capital internacional, concedem benefícios e incentivos fiscais que reduzem a tributação dos investidores. Nas palavras de Misabel Derzi:

[u]ma forte tensão se revela no fato de que os Estados, mesmo os mais desenvolvidos, passaram a sentir os efeitos econômicos decorrentes da perda de investimentos em razão de problemas estruturais. (...) Todos estão premidos pela necessidade de garantir um nível de receita pública que garanta as opções feitas em favor de um Estado do bem-estar social e nenhum deles pretende abrir mão de sua soberania. Por outro lado, no plano doméstico, nossas Administrações Tributárias são competidoras desconfiadas e estão imbuídas das mesmas pretensões: atração de investimentos e/ou manutenção da arrecadação necessária.³⁵²

³⁵² DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Guerra fiscal...op. cit.*, p. 53.

Tais benefícios, geralmente, são concedidos de maneira inconstitucional, uma vez que não contam com a autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz³⁵³.

Estes benefícios geralmente são veiculados por meio de regimes especiais, que concedem créditos presumidos de imposto a serem considerados quando da consolidação dos créditos e débitos do período mensal, informados nas declarações eletrônicas do contribuinte. Portanto, nestes casos, os documentos fiscais que acobertam as operações não denunciam os benefícios que, raramente, são publicizados.

A expectativa era de que a instalação de novas atividades gerasse empregos, produção e circulação econômica que, ao final, compensassem as perdas arrecadatórias iniciais. E é provável que, em um primeiro momento, a concessão de incentivos tenha trazido vantagens competitivas para aquelas empresas dispostas a investir em outros estados, bem como para os governos que captaram estes investimentos. Quando realizada por um ente, ou por poucos, os incentivos fiscais são capazes de atrair investimentos e aumentar o fluxo econômico naquele estado. As empresas beneficiadas passam a possuir um diferencial competitivo para compensar o volume de recursos gastos com a instalação de suas unidades operacionais.

Entretanto, uma vez concedidos os incentivos, eles passam a ser replicados pelos demais entes da Federação. A prática generalizada da concessão de benefícios acabou por surtir efeitos contrários aos esperados no longo prazo. Uma vez que todos os estados aderiram à prática de busca por investimentos pela via fiscal, a concessão de benefícios deixou de ser um diferencial positivo. Uma vez que quase todas as empresas possuem um regime de tributação especial, aquele diferencial acaba por não cumprir a sua real finalidade. Por outro lado, as pequenas e médias empresas que não possuem capacidade

³⁵³ De acordo com o artigo 155, §2º, XII, g, cabe à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.” A Lei Complementar referenciada é a de nº 24 de 7 de janeiro de 1975, que estabelece a maneira pela qual a concessão de incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS devem ser realizadas. A não observância dos procedimentos acarreta, nos termos do artigo 8º: “I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.” As penalidades podem ser acrescidas da “presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial.”

econômica suficiente para pleitear estes benefícios acabam prejudicadas, o que fere o princípio da isonomia tributária. Além disso, a queda da capacidade arrecadatória passa a ser percebida de forma generalizada, em todos os estados. As perdas de arrecadação não são compensadas pelo incremento das atividades econômicas, e os prejuízos estatais são minimizados pela transferência das bases tributárias para itens essenciais e indispensáveis à sobrevivência dos contribuintes, como combustíveis, energia, medicamentos e alimentos, acentuando as distorções do sistema e a regressividade inerente aos tributos sobre consumo. Nas palavras de Derzi:

[à] medida que um Estado concede mais exoneração, renunciando à tributação de certos investimentos industriais e comerciais, reduz-se a arrecadação, perde-se base impositiva. Para compensar a perda, as Leis e Administrações tributárias estaduais criam estratégias técnicas como regimes especiais, substituição tributária para frente, antecipações do imposto e, sobretudo, aumentam a carga do imposto incidente sobre as mercadorias e serviços essencialíssimos à vida. Mais uma vez, os cidadãos de mais baixa renda sofrerão acentuadamente os impactos dessa prática, financiando indevidamente a renúncia tributária do Estado.(...) Criam-se verdadeiros nichos, obscuros e suspeitos de desoneração tributária, por um lado; por outro, os estados, compensando as perdas sofridas, inventam uma série de estratégias deformantes do ICMS, para levar ao aumento da carga, especialmente daquela incidente sobre o consumo das mercadorias e serviços mais essenciais à manutenção da vida, cujo consumo de massa é inevitável: alimentos, medicamentos, vestuário, energia, combustíveis e comunicação. E esse fenômeno aumenta a regressividade do sistema, atingindo exatamente a faixa da população mais pobre.³⁵⁴

A guerra fiscal por capitais não se limita ao ICMS e, muito menos, aos estados brasileiros. Enquanto a União Federal se preocupa com o cenário externo, os entes subnacionais utilizam-se dos tributos de suas competências para atrair e manter os investimentos. Nos estados, a guerra fiscal já atinge, por exemplo, o IPVA, de modo que alguns praticam alíquotas reduzidas para todos os veículos emplacados em seu território enquanto outros reduzem os tributos para ramos específicos, como é o caso das locadoras de veículos. Já os municípios se utilizam do estabelecimento de alíquotas diferenciadas do ISS para atrair as atividades vinculadas a serviços profissionais de alta mobilidade, especialmente os intelectuais, como advogados, contadores, médicos, arquitetos e engenheiros.

Uma vez instalada a guerra fiscal generalizada, os entes se tornam prisioneiros do dilema criado pela conjuntura econômica do país, intensificado pelo cenário de desconfiança gerada pelos atos pautados por interesses individuais. Como se verá, a

³⁵⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Guerra fiscal...op. cit.*, p. 57-59.

situação atualmente vivenciada se traduz, de forma clara, nos dilemas sociais explorados no capítulo 4.6 do presente trabalho.

4.3.2. *As origens da guerra fiscal brasileira: federalismo predatório.*

A primeira constituição brasileira, outorgada em 1824, era dotada de caráter evidentemente centralizador, o que evidenciava o modelo de Estado unitário adotado nos primeiros tempos da independência. A centralização era justificada pela necessidade de se manter a unidade da nação recém-emancipada.

Em 1889 é proclamada a República. “O fim do império deve-se mais ao sentimento federalista do que propriamente à república.”³⁵⁵ A partir de então, o Brasil adotou oficialmente o modelo federalista, por meio da Constituição de 1891, que dispunha em seu artigo 1º: “A Nação brasileira adota como forma de governo, sob o regime representativo, a República Federativa proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui-se, por união perpétua e indissolúvel das suas antigas províncias, em Estados Unidos do Brasil”.

Entretanto, apesar da adoção formal do federalismo, o Estado brasileiro nunca o vivenciou de forma plena. As competências relegadas aos estados e municípios sempre foram limitadas e mitigadas pela centralização das competências e poderes na União. A centralização, muitas vezes, facilita e se justifica na instituição de regimes unitários e totalitários, observados ao longo da história brasileira e de suas diversas Constituições.

A Constituição de 1946 foi a que mais nos aproximou de um real federalismo, com ampla descentralização e autonomia dos entes federados. Para Celso Bastos, “foi sem dúvida a Constituição mais municipalista que tivemos.”³⁵⁶ Contudo, o golpe militar de 1964 voltou a promover a concentração de poderes no governo central.

A Constituição de 1988 foi promulgada após um longo processo de redemocratização, fundada em um ideal de descentralização política e retomada da

³⁵⁵ TAVARES, André Ramos. *op. cit.*, p. 965.

³⁵⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2002, p. 56.

autonomia dos entes subnacionais³⁵⁷. “O princípio federativo aparece na CRFB como norma vinculante de contornos reforçados, ou seja, vem expresso como cláusula pétreia – portanto, impossível de ser abolido, inclusive por emendas constitucionais (art. 60, § 4º, I).”³⁵⁸

Apesar de formalmente adotar o federalismo e reconhecer a autonomia dos estados e municípios, a Constituição de 1988 acabou por concentrar grande parte das competências na União. Segundo Celso Bastos:

[é] lamentável que o constituinte não tenha aproveitado a oportunidade para atender ao que era o grande clamor nacional no sentido de uma revitalização do nosso princípio federativo. O Estado brasileiro na nova Constituição ganha níveis de centralização superiores à maioria dos Estados que se consideram unitários e que, pela via de uma descentralização por regiões ou por províncias, consegue um nível de transferência das competências tanto legislativas quanto de execução muito superior àquele alcançado pelo Estado brasileiro. Continuamos, pois, sob uma Constituição eminentemente centralizadora, e se alguma diferença existe relativamente à anterior é no sentido de que esse mal (para aqueles que entendem ser um mal) se agravou sensivelmente.³⁵⁹

Por meio da análise do texto constitucional, verifica-se que grande parte das matérias legislativas é de competência exclusiva da União, enumeradas no artigo 22 da Constituição Federal. Apesar de o § 1º do artigo 25 dispor acerca da competência remanescente, ou residual, conferida aos entes estatais, é de se observar que a gama de competências da União é tão ampla que não resta nada aos estados, o que confere irrisoriedade à disposição constitucional.

Mais severa que a concentração da capacidade legislativa, é a concentração da capacidade financeira.

Outra questão que merece destaque é a questão da dívida pública dos estados para com a União, que, segundo Maria Lúcia Fatorelli³⁶⁰, tem origens na própria centralização da gestão tributária no período militar e a incapacidade dos estados de arcar com suas responsabilidades. Neste período, a principal fonte de financiamento dos entes federativos

³⁵⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. Do federalismo de cooperação ao federalismo canibal: A Lei Kandir e o desequilíbrio do pacto federativo. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, v. 55, n. 217, p. 157-180, jan./mar. 2018, p. 162.

³⁵⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. *op. cit.*, p. 159.

³⁵⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. *op. cit.*, p. 487.

³⁶⁰ FATORELLI, Maria Lúcia. *Auditoria Cidadã da Dívida dos Estados*. Brasília: Inove Editora, 2013, p. 107-111.

eram os empréstimos externos. Estes empréstimos eram autorizados pelo Senado Federal, por meio de Resoluções que, muitas vezes, não regulavam devidamente a matéria, sem previsão do agente credor, ou mesmo da destinação dos recursos. A partir de 1977, foram realizados grandes empréstimos junto à Caixa Econômica Federal. Desde então, os estados encontram-se sufocados pela dívida e pelos encargos relacionados.

A situação veio se agravando ao longo dos anos 80 e início dos anos 90, período em que a economia sofria com elevados índices de inflação. Nas palavras de Paulo Bonavides³⁶¹:

[n]o Brasil, a inflação galopante há sido causa atuante no processo de desagregação do velho federalismo. Os Estados com orçamentos sujeitos a vertiginosos déficits caíam sob a “intervenção” permanente das ajudas federais, que, politizadas, criavam dependência e lhes arrebatavam, perdida já a autonomia financeira e econômica, o que ainda restava efetivamente da antiga autonomia política. Demais, esta autonomia nunca desfrutou o prestígio de uma tradição histórica, nunca deitou raízes nas origens da comunhão nacional: o Império unitário a reprimia, a República, federativa, só veio a produzi-la artificialmente.

A dívida pública, gerada no auge da centralização dos poderes nas mãos da União Federal, acaba por sufocar os orçamentos estaduais e municipais, especialmente a partir dos anos 90.

Outro fator que acabou por contribuir para a situação financeira delicada dos estados e municípios foi o aumento da parcela da arrecadação tributária de responsabilidade da União em detrimento da arrecadação dos entes subnacionais. A União Federal, a partir de 1994, aumentou reiteradamente sua própria arrecadação por meio de tributos não partilhados com seus parceiros federativos – sobretudo a partir de 1994, com a redução do imposto inflacionário.

Dentre as medidas adotadas, a título exemplificativo, relembre-se a criação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, do Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras – IPMF, reinstituído como Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras – CPMF, os aumentos sucessivos das alíquotas da

³⁶¹ BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 244.

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS³⁶², a criação do Fundo Social de Emergência – FSE, a Desvinculação das Receitas da União – DRU, a Lei de Concessões, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Básica, a reforma administrativa promovida pela Lei Camata e, por fim, talvez uma das mais impactantes, a promulgação da Lei Kandir.³⁶³

Com o advento do Plano Real e a conseqüente valorização cambial, as exportações brasileiras foram prejudicadas, e a importação de produtos estrangeiros foi favorecida. Com o objetivo de reequilibrar a balança comercial, o Governo Federal buscou a cooperação dos estados para que fossem desoneradas as exportações de produtos primários e semielaborados. Como contrapartida, a União Federal deveria compensar as perdas de arrecadação temporárias. Acreditava-se que, a médio prazo, as perdas de arrecadação seriam compensadas pelo aumento do fluxo econômico decorrente das exportações e do aumento da indústria brasileira.

Entretanto, as perdas decorrentes da exoneração do ICMS nunca foram devidamente compensadas pelo esperado crescimento industrial e, por outro lado, os estados sempre estiveram em constante embate com a União Federal para que esta cumprisse seu papel de reequilibrar as contas estaduais decorrentes dos prejuízos arrecadatários.³⁶⁴

Some-se a isso o fato de o Brasil possuir extensão territorial continental, convivendo com situações socioeconômicas heterogêneas, o que é caracterizado pela assimetria do federalismo brasileiro. As desigualdades regionais são extremamente acentuadas e, se a situação econômica dos estados do sudeste, que concentram grande parte das atividades econômicas do país, não é confortável, a dos estados do norte e nordeste é ainda pior.

Os estados menos desenvolvidos, por não possuírem infraestrutura adequada, vantagens geográficas logísticas e mão de obra qualificada, justificam sua postura na

³⁶² PALOS, Aurélio Guimarães Cruvinel. *A Constituição de 1988 e o Pacto Federativo Fiscal*. Brasília: Câmara dos Deputados, 2011. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema10/2011_480.pdf>. Acesso em 05 de jul. 2016.

³⁶³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. *op. cit.*, p. 164.

³⁶⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. *op. cit.*, p. 169-174.

guerra fiscal sob o fundamento de que esta seria o único meio de atração de investimentos, especialmente em virtude do fato de que as políticas nacionais de mitigação das desigualdades regionais são ineficazes. Entretanto, a prática se generalizou. Nas palavras de Onofre Alves Batista Júnior e Carlos Victor Muzzi Filho³⁶⁵:

[d]e fato, para os Estados menos desenvolvidos, a guerra fiscal resta mesmo como única opção para atrair investimentos. Todavia, os Estados mais desenvolvidos passaram a praticar também a guerra fiscal. O próprio mecanismo, assim, perde sua força como instrumento de desenvolvimento regional e passa tão somente a gerar uma série de distorções altamente prejudiciais ao crescimento do País. Enfim, como todos os Estados, mais ricos ou mais pobres, sistematicamente praticam a guerra fiscal, a receita do ICMS está diminuindo como um todo. Da mesma forma, a guerra fiscal provoca outros efeitos nocivos, como a ineficiência econômica e o deslocamento improdutivo de mercadorias entre os Estados.

Se a parcela dos recursos tributários destinados aos estados vem caindo, não se verifica, em compensação, uma redução de suas atribuições constitucionais. É de se observar que cabe aos estados zelar e promover gastos obrigatórios com segurança, saúde e educação, por exemplo.

O arrocho orçamentário, aliado a um cenário de uma economia líquida, levaram os estados e municípios a uma luta incessante na busca por investimentos e fluxos financeiros aptos a movimentar a economia de seus territórios. A guerra fiscal generalizada, entretanto, acabou por aniquilar a capacidade impositiva dos estados, que ficam reféns das grandes empresas. Como se vê, está-se diante de verdadeiro dilema social, nos quais os atos de cooperação entre os estados são geralmente dominados pelos interesses individuais. Na esperança de atrair investimentos para seus territórios, os governadores acabaram por reduzir sua capacidade de arrecadação, tornando-se reféns de uma situação paradoxal.

4.3.3. O jogo da tributação e os impactos da guerra fiscal.

Como se viu, a teoria dos jogos vem sendo utilizada para a análise racional de várias situações de interação estratégica. Por meio da construção de modelos é possível identificar quais são os jogadores, analisar quais são as estratégias disponíveis e, ainda, mapear as recompensas vinculadas a cada uma destas estratégias.

³⁶⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MUZZI FILHO, Carlos Victor Muzzi. A Guerra Fiscal do ICMS e os Critérios Especiais de Tributação para Prevenir Desequilíbrios da Concorrência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 233, mar. 2015, p. 53.

Em tipos específicos de jogos, observou-se que os participantes geralmente se encontram em situação paradoxal. Trata-se de situações nas quais os pontos de equilíbrio não coincidem com os conjuntos de estratégias que resultam no chamado ótimo de Pareto, ou seja, no melhor resultado para todos.

Nos casos em que há apenas dois jogadores, os chamados dilemas dos prisioneiros, os participantes basicamente devem escolher entre cooperar ou não cooperar. Se ambos cooperarem, os resultados atingidos serão os melhores para todos. Se apenas um deixar de cooperar, poderá chegar a resultados muito melhores, enquanto aquele que cooperou provavelmente amargurará prejuízos. O paradoxo reside no fato de que a análise racional aponta que a estratégia mais segura para os jogadores sempre é aquela na qual os indivíduos tomam decisões baseadas em seus próprios interesses – ou seja, trair –, mas os resultados alcançados são sempre os piores para todos.

Pelas características já apontadas, a guerra fiscal se traduz em situação na qual os estados se tornam prisioneiros da disputa de capitais por meio da concessão de incentivos tributários, e pode ser modelada e analisada por meio da teoria dos jogos.

Como de costume, imagine-se um caso hipotético no qual dois estados da federação disputam o mercado de locação de veículos. O estado A situa-se em uma localização regional privilegiada e, por isso, as locadoras de veículos tendem a preferir se instalar naquela localidade. Além disso, sua arrecadação tributária total relativa ao IPVA é de R\$ 600 milhões. O estado B possui localização ligeiramente menos privilegiada e sua arrecadação é de R\$ 500 milhões. O ente estuda a viabilidade de reduzir suas alíquotas do imposto em 40%. Caso o faça, as estimativas indicam que parte das empresas migrará para seu território, e cerca de 80% dos veículos que eram emplacados no estado A passarão a ser emplacados no estado B.

Por sua vez, o estado A pode reagir à estratégia e também adotar a política de redução do IPVA nos carros de locadoras emplacados em seu território. Os estudos indicam que, caso o faça, em virtude de sua localização privilegiada, será capaz de atrair cerca de 90% dos emplacamentos que eram realizados no estado B.

Portanto, cada um deles poderá ou não praticar a guerra fiscal, e o conjunto de estratégias de ambos pode ser representado por {pratica, não pratica}. A matriz de recompensas pode ser representada da seguinte maneira:

Figura 26: Jogo da guerra fiscal

| | | Estado B | |
|----------|--------------|--------------|----------|
| | | Não praticar | Praticar |
| Estado A | Não praticar | 600, 500 | 120, 588 |
| | Praticar | 645, 25 | 360, 300 |

Obviamente, os dados aqui expostos são fictícios e foram manipulados para que pudessem retratar o dilema vivido pelos estados brasileiros com apenas dois deles envolvidos.

Como se vê pelo conjunto de estratégias e recompensas analisadas, caso nenhum dos estados pratique a guerra fiscal, a arrecadação total dos dois será de R\$ 1,1 bilhão, resultando na maior arrecadação coletiva possível, sendo este o ponto ótimo de Pareto. Entretanto, em cenários de desconfiança e incertezas, os jogadores tendem a escolher, de forma estratégica e racional, a opção que garanta as menores perdas possíveis e, eventualmente, ganhos elevados.

Observe-se a situação do estado A que, ameaçado pela possível perda de receitas para o estado B, analisa o conjunto de estratégias e, buscando defender-se, analisa as suas possíveis ações. Mais uma vez, como é típico destas situações paradoxais, quaisquer que sejam as estratégias adotadas por seus adversários, o jogador sempre alcançará melhores recompensas caso adote a posição egoísta. No exemplo, caso o estado B realmente decida por adotar a posição de {praticar}, não restará outra alternativa ao estado A que não também {praticar}, garantindo uma arrecadação mínima de R\$ 360 milhões. Caso contrário, sua arrecadação se reduzirá a apenas R\$ 120 milhões. Entretanto, caso B desista de sua estratégia inicial, ainda assim a estratégia de {praticar} se mostra mais vantajosa, uma vez que sua arrecadação passará de R\$ 500 milhões para R\$ 588 milhões.

Os dilemas dos prisioneiros foram certamente os jogos mais estudados até hoje. Isso porque conseguem traduzir situações paradoxais que as pessoas e entidades vivenciam

na realidade, em que a cooperação, apesar de ser o melhor caminho para todos, é difícil de ser alcançada.

Hobbes já dizia que o homem, em seu estado natural, vive em uma guerra de todos contra todos, agindo exclusivamente com base em seus próprios interesses. Neste sentido, dificilmente seria possível atingir a cooperação sem um poder central forte.

Partindo destas considerações, Robert Axelrod examina se, em casos em que não há um poder central forte, apto a impor a cooperação mediante o uso da força, é possível que os indivíduos cheguem a um estado cooperativo, especialmente em situações semelhantes às daquelas dos dilemas dos prisioneiros. Estas situações são comumente observadas em situações de conflitos internacionais e, em certa medida, na guerra fiscal ora analisada.

Em casos simples, com apenas dois jogadores, o autor reconhece a dificuldade de se superar a situação do dilema. Como os jogadores não se encontrarão novamente, a estratégia apontada pelo equilíbrio de Nash parece ser insuperável. Entretanto, quando os jogadores se reencontram e as interações são repetidas, é possível que se formulem estratégias com vistas a garantir a cooperação e o melhor resultado para todos.

Axelrod preparou um experimento para que fossem testadas possíveis estratégias com o objetivo de otimizar as recompensas dos jogadores nos dilemas dos prisioneiros. Para tanto, desenvolveu um programa de computador em que seria um jogador, adotando vários perfis diferentes de estratégias: umas nas quais cooperava, outras nas quais não cooperava, por vezes adotando estratégias aleatórias.

Foram convidados diversos matemáticos, psicólogos e economistas que publicaram trabalhos científicos a respeito da teoria dos jogos para que fossem desenvolvidas estratégias a serem utilizadas nestas situações. Os perfis de estratégias criados pelos estudiosos foram confrontados com os perfis de estratégias criados por Axelrod em jogos compostos de 200 rodadas. Ou seja, buscou-se simular jogos em que as interações fossem repetidas indefinidamente. Cada perfil criado foi confrontado por 5 vezes para verificar se os resultados eram consistentes. No total, foram analisados 120.000 etapas, compostas por 240.000 escolhas individuais. A estratégia que apresentou melhores resultados foi a

apresentada por Anatol Rapoport, da Universidade de Toronto. Foi a estratégia mais simples entre todos os programas submetidos.³⁶⁶

A estratégia vencedora, denominada *olho por olho* consiste, basicamente, em se adotar uma posição cooperativa na rodada inicial e, posteriormente, sempre repetir a estratégia adotada por seu adversário.³⁶⁷ Em suma, a estratégia é baseada na reciprocidade exercida entre os jogadores.

Segundo o autor, o sucesso da referida estratégia ocorre por ser capaz de estimular a bondade, a retaliação, o perdão e a clareza.³⁶⁸ A bondade decorre do fato de que o jogador nunca será o primeiro a trair e, conseqüentemente, não será o responsável por criar a situação de instabilidade e de não-cooperação durante as próximas rodadas de ações. A retaliação diz respeito ao fato de que caso o jogador adote uma posição egoísta, será retribuído com estratégias egoístas. O jogador que retribui aumentará suas recompensas, e o punido alcançará a pior posição para todos os jogadores. Por outro lado, caso o jogador punido volte a cooperar, esta posição também voltará a ser adotada pelo outro, permitindo o perdão e o reestabelecimento das estratégias cooperativas. Por fim, a simplicidade da estratégia do *olho por olho* faz com que os outros jogadores a identifiquem facilmente, mesmo quando não há a possibilidade de comunicação eficaz entre eles. Sabendo da estratégia e das boas intenções do jogador, os demais poderão adotar posição semelhante, garantindo o melhor resultado para todos.

No ordenamento jurídico brasileiro, alguns estados da Federação se valem de instrumentos que indicam a possibilidade de utilização da estratégia discriminada por Axelrod. Ressalte-se, a título de exemplo, que, no âmbito do ICMS, o Estado de Minas Gerais, por meio da Lei Estadual nº 20.824/13, que alterou a Lei Estadual nº 6.763/75³⁶⁹, autorizou o poder executivo a “conceder crédito presumido do ICMS de até 100% (cem por cento) do imposto devido nas operações de saída,” para que sejam reequilibradas a

³⁶⁶ AXELROD, Robert. *op. cit.*, p. 30-31

³⁶⁷ AXELROD, Robert. *op. cit.*, p. 13

³⁶⁸ AXELROD, Robert. *op. cit.*, p. 54

³⁶⁹ “Art. 32-K. Fica o Poder Executivo autorizado a conceder crédito presumido do ICMS de até 100% (cem por cento) do imposto devido nas operações de saída, desde que a medida adotada seja adequada, necessária e proporcional para assegurar a isonomia tributária, igualdade competitiva e livre concorrência, enquanto perdurarem os efeitos decorrentes da presunção de constitucionalidade de ato normativo de outra unidade da Federação que conceda benefício ou incentivo fiscal ou financeiro-fiscal não previsto em lei complementar ou convênio celebrado nos termos da legislação específica.”

isonomia tributária, igualdade competitiva e livre concorrência, enquanto perduraram os incentivos tributários inconstitucionais concedidos por outros estados em virtude da guerra fiscal. A este respeito, retomem-se as considerações de Batista Júnior e Muzzi Filho.³⁷⁰

Como se pode verificar, a lei mineira estabelece uma cláusula geral de proteção à economia mineira que, tomada em conjunto com a lei tributária a ser reproduzida, tipifica a situação e atuação governamental. Tecnicamente, detectada a lesão à economia mineira por meio de benefícios [concedidos por outros estados] “aparentemente” antijurídicos, o Governador mineiro pode/deve atuar segundo a forma minuciosamente prevista no ordenamento do Estado-Membro. (...) Enfim, detectada a situação de prejuízo à economia mineira, o Governador deve adotar o procedimento previsto na lei.

A referida legislação possui duas funções principais. A primeira delas, diz respeito à adoção de estratégia estudada e desenvolvida por Axelrod, atraindo suas possíveis virtudes. Caso o estado leve à risca o que é previsto em sua legislação, adotará uma posição passiva em relação à guerra fiscal e nunca será o primeiro a desencadear a sucessão de atos retaliatórios. Se todos os estados adotassem a estratégia do *olho por olho*, é possível que a guerra fiscal sequer fosse iniciada. Além do mais, ao se repetirem as estratégias adotadas por seus concorrentes nas rodadas posteriores, ou seja, ao haver a possibilidade de se retirar os próprios incentivos fiscais quando são retirados pelos outros estados, o mecanismo permite que o estado de cooperação seja reestabelecido.

A segunda delas diz respeito ao efeito da sinalização. Um dos grandes problemas enfrentados por jogadores que se encontram em situação de dilema dos prisioneiros é a impossibilidade de comunicação efetiva e o ambiente de incertezas que permeia a interação estratégica. Mesmo que haja a possibilidade de comunicação entre os participantes, nada garante que um dos jogadores cumprirá a sua palavra e participará do esforço cooperativo. Entretanto, a mensagem transmitida por leis como a de Minas Gerais é clara: a traição será paga com traição e todos chegaremos ao pior cenário possível.

Em se tratando de jogos de informação incompleta, as sinalizações dos jogadores podem surtir grandes efeitos no que diz respeito à mitigação de incertezas e ao atingimento de estados cooperativos.³⁷¹

³⁷⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MUZZI FILHO, Carlos Victor Muzzi. *op. cit.*, p. 60-61.

³⁷¹ Neste sentido, vide exemplo da empresa *General Electric Corporation* que, em 1960, utilizou-se da sinalização para evitar uma situação de dilema dos prisioneiros em relação ao preço dos produtos

As considerações formuladas, aplicadas a dois ou poucos jogadores, são capazes de facilitar a compreensão do fenômeno da guerra fiscal, em especial, a dinâmica paradoxal que se traduz no fato de que, quando todos buscam aumentar seus próprios resultados individualmente, sempre acabam na pior situação coletiva. Nestas situações, a estratégia do olho por olho representa uma das principais soluções encontradas e aceitas pelos teóricos dos jogos, especialmente por permitir, de certa maneira, que os jogadores retornem à posição cooperativa.³⁷²

Entretanto, a realidade é composta por um número imenso de variáveis que podem afetar os jogos da tributação. Primeiramente, no que diz respeito às estratégias e recompensas. Certamente, o conjunto de recompensas da guerra fiscal não se limita a questões de arrecadação tributária. Quando um estado concede incentivos fiscais com o objetivo de atrair investimentos, busca não só engrossar sua arrecadação tributária, como também gerar emprego e renda para a população, melhorar a infraestrutura industrial e comercial e melhorar a circulação econômica em seu território. Portanto, as recompensas iniciais da guerra fiscal, caso analisadas isoladamente, são muito maiores que apenas a arrecadação de tributos.

Em segundo lugar, o número de jogadores envolvidos dificilmente se limitará a dois ou poucos. O Brasil é um país de extensão continental e é dividido em 26 estados, além do Distrito Federal e, portanto, a relação existente entre eles enquadra-se de maneira mais adequada nos chamados dilemas sociais.

As experiências e os estudos já desenvolvidos concluíram que, em jogos nos quais número de participantes é maior, a cooperação voluntária se mostra mais difícil e, com base nas considerações tecidas no capítulo 4.6, é possível determinar o motivo pelo qual a cooperação se mostra um objetivo difícil de ser alcançado na realidade brasileira.

comercializados pela empresa e por seus concorrentes. BIERMAN, Harold Scott; FERNANDES, Luis. *op. cit.*, p. 39.

³⁷² Colman ressalta, entretanto, que outras estratégias formuladas após os estudos de Axelrod foram capazes de garantir melhores resultados individuais. Cita, por exemplo, a estratégia *win-stay, lose-change*, segundo a qual caso o jogador “ganhe” aquela rodada, deverá adotar a mesma estratégia na seguinte. Caso perca, deve mudar de estratégia. Apesar das semelhanças existentes entre esta e a *tit for tat*, a primeira foca primariamente nos ganhos individuais, pouco importando para a existência de estados cooperativos, enquanto a segunda se preocupa em atingir, em algum momento, a cooperação entre os jogadores. COLMAN Andrew M., *op. cit.*, p. 148-149

O cenário de insegurança, desconfiança e incertezas que permeiam a relação entre os estados faz com que a deflexão de apenas um jogador desencadeie uma reação coletiva de repressão e que a guerra fiscal se instale. Uma vez instalada a guerra fiscal generalizada, dificilmente um estado conseguirá revertê-la unilateralmente, sob o risco de perder grande parte das atividades econômicas que ali se encontram. O controle interpessoal, ou interinstitucional, realizado por meio de atitudes punitivas, não surte o mesmo efeito quando se está diante de inúmeros jogadores, e a estratégia do olho por olho perde grande parte de sua eficácia.

Ocorre que, quanto maior número de jogadores envolvidos, maior é a dissipação dos efeitos positivos e negativos de estratégias individuais, sendo que o controle repressivo feito por um jogador, de forma isolada, não é capaz de mudar a dinâmica do dilema social. Portanto, tendo em vista que a posição dominante, aquela que garante o menor prejuízo aos estados, é aquela que determina os atos egoístas e não-cooperativos, esta tenderá a ser a estratégia adotada pelos participantes. O estado de desconfiança, assim, tende a perdurar enquanto as matrizes de recompensas não forem alteradas por fatores externos.

O cenário de desconfiança e de não-cooperação é intensificado pelas desigualdades regionais e pela ineficácia das sanções aplicáveis aos praticantes da guerra fiscal.

As desigualdades regionais podem alterar o perfil de ações dos estados de, ao menos, duas maneiras. Primeiramente, as desigualdades regionais refletem um cenário de injustiças, no qual o poder público central se mostra inapto a promover políticas eficazes para a mitigação das desigualdades. Neste cenário, os estados menos desenvolvidos, desprestigiados, se veem no direito/obrigação de promoverem seu desenvolvimento de todas as maneiras possíveis, mesmo que por meio de incentivos fiscais inconstitucionais. Diante do descaso do poder público em auxiliar estes estados nos graves problemas econômicos e sociais, muitas vezes, este é o único meio pelo qual conseguem garantir uma arrecadação mínima para enfrentar estas dificuldades.

Em segundo lugar, sabendo da propensão dos estados menos desenvolvidos à concessão destes benefícios, resta aos demais a posição defensiva determinada pela análise racional dos jogos, situada no ponto de equilíbrio. Em outras palavras, também praticam a

guerra fiscal, estabilizando as posições estratégicas no pior dos cenários. A capacidade de arrecadação tributária geral é reduzida, o sistema tributário e financeiro é distorcido, e a economia é prejudicada. Os pequenos e médios contribuintes, que não têm capacidade de pleitear estes incentivos, passam a ter desvantagens competitivas e se veem compelidos a praticar a evasão fiscal. Todos, na busca pela sobrevivência, adotam posições não cooperativas prejudiciais à coletividade.

Além disso, poucas são as sanções impostas àqueles que concedem incentivos fiscais inconstitucionais. Apesar de a própria Lei Complementar nº 24, de 1975, prever em seu artigo 8º que as sanções podem variar desde a nulidade do ato até presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício e a suspensão dos pagamentos devidos em razão do Fundo de Participação, tais sanções dificilmente são aplicadas. O questionamento da constitucionalidade dos incentivos fiscais nos tribunais pátrios leva anos para ser julgado e quando, enfim, o benefício é declarado inconstitucional, os estados da Federação tendem a editar novos incentivos, também inconstitucionais, para compensar as perdas.

Os estados chegaram bem próximos do fundo do poço, e a situação de calamidade financeira acabou por propiciar um cenário que permite o diálogo e a busca por soluções. Os jogadores envolvidos na guerra fiscal se viram compelidos a buscar um novo ponto de equilíbrio, que otimizasse as recompensas de todos os jogadores por meio da cooperação. Assim, foi editada a Lei Complementar nº 160 de 2017, que permitiu que os estados, por meio do CONFAZ, convalidassem os incentivos fiscais concedidos até a data de sua publicação, prevendo prazo máximo para a vigência destes benefícios. Estipulou, ainda, sanções adicionais ao ente federativo que instituir ou mantiver incentivos fiscais não convalidados. A legislação representa um marco na tentativa de se aniquilar a guerra fiscal predatória, uma vez que propõe, na linguagem aqui utilizada, um reinício do jogo da tributação, de modo a facilitar a cooperação, a fiscalização e a retaliação por parte dos estados prejudicados. Resta saber, entretanto, se as disposições serão devidamente aplicadas, contrariamente ao que ocorria com as disposições da Lei Complementar nº 24 de 1975. Caso contrário, quando menos se esperar, novamente os estados estarão em dilemas como os aqui expostos.

De fato, ao que parece, tanto a justiça na distribuição de recursos quanto a efetiva

aplicação de um sistema coordenador e sancionador são elementos indispensáveis para o fim da guerra fiscal e para o atingimento de um federalismo cooperativo. Tais questões serão revisitadas com mais profundidade adiante.

4.4. A relação Fisco x Contribuinte.

Como se viu nos capítulos 3 e 4, o comportamento humano é extremamente complexo e influenciado por diversas variáveis. Talvez, a conclusão mais importante a que se pode chegar é que as pessoas não são, necessariamente, egoístas e não pensam somente em seus próprios interesses e recompensas pessoais. A refutação do chamado egoísmo universal traz profundos impactos para a análise dos problemas acerca do cumprimento da lei e, no presente trabalho, do recolhimento dos tributos.

A comprovação da possibilidade de comportamentos benevolentes e altruístas, entretanto, não resulta na constatação de inexistência do egoísmo e do pensamento racional puramente econômico ou mesmo maldoso. Não é por acaso que se observa a ocorrência de fraudes civis e fiscais, práticas de corrupção, furtos, roubos e os mais diversos crimes contra o patrimônio, a vida e a humanidade. Neste cenário, importante que se reconheça que o mundo não é uma sociedade de anjos e que alguns outros elementos podem exercer papel de extrema importância, não somente para demonstrar à sociedade os princípios que devem ser respeitados a qualquer custo, bem como para tornar racionalmente inviáveis os atos socialmente indesejáveis.

Tendo isso em mente, é possível que se analise de maneira devida a organização do Estado e o modo pelo qual as políticas públicas devem ser estruturadas, com vistas a garantir uma sociedade mais justa e eficiente. É a análise que se propõe, cujo principal objeto é o sistema tributário. Para tanto, será levado em consideração tudo o que foi visto até agora, especialmente a teoria dos jogos e o papel da justiça e das sanções no controle do comportamento humano e na obediência à lei, especialmente no que diz respeito ao pagamento de tributos.

4.4.1. O jogo da tributação e a dinâmica do recolhimento de tributos.

Da mesma maneira como realizado na análise das estruturas da guerra fiscal, a sistemática de recolhimento de tributos pode ser modelada com a utilização da teoria dos jogos. Muito mais do que fornecer uma resposta definitiva à questão, a análise por meio dos jogos lança luz sobre essenciais elementos à compreensão do fenômeno do recolhimento dos impostos e sobre os aqueles que devem ser levados em consideração na estruturação de um sistema tributário justo e eficiente. Para tanto, utilizar-se-ão como exemplos algumas situações comumente observáveis no ordenamento jurídico brasileiro.

Primeiramente, imagine-se que um determinado indivíduo acabou de construir seu imóvel, no qual investia há alguns anos. O imóvel foi alugado por um valor mensal de R\$ 2.500 e, desde o primeiro momento, o locador se certificou de que o locatário estava disposto a não declarar os pagamentos a ele realizados. Diante deste fato, busca analisar, de modo puramente racional, as vantagens econômicas de se pagar ou não o imposto de renda incidente sobre os aluguéis. A alíquota que lhe é aplicável é a de 27,5%, o que resultaria em uma economia mensal de R\$ 687,50. Ao final de 60 meses, terá deixado de pagar um total de R\$ 41.250.

O locador conhece o sistema tributário e tem ciência de que a atualização dos débitos tributários se dá pela aplicação simples da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic, que gira em torno de 1% ao mês. Sabe que as autuações promovidas pela Receita Federal do Brasil geralmente abarcam um período de 5 anos e que, caso seja autuado, poderá se utilizar de seu direito de defesa nas vias administrativa e judicial. Sabe, ainda, que no mercado financeiro é possível obter rendimentos equivalentes aos da Selic e poderá aplicar os valores que deixar de pagar a título de imposto de renda. Além das informações acima, considera-se que o transcurso de um processo administrativo demora, em média, 4 anos e que a discussão judicial perdura por, ao menos, 5 anos.

Algumas considerações se mostram necessárias. A primeira diz respeito ao modo como os juros são calculados na atualização dos créditos tributários federais e o modo pelo qual os juros incidem nas aplicações financeiras. Enquanto a atualização dos créditos tributários se dá por meio da cumulação simples da taxa Selic, os juros incidentes sobre os

investimentos são capitalizados. Como consequência, quanto maior a duração do jogo, maior será a diferença entre o valor acumulado da Selic e do investimento.

Observe-se que o fator tempo é crucial, tanto na formulação dos jogos e das estratégias quanto na análise dos resultados. Tanto o contribuinte como a Fazenda Pública podem se valer da morosidade do judiciário brasileiro para atingir os objetivos almejados, maximizando as recompensas de cada uma das estratégias.

É de se notar, ainda, que, apesar de as principais consequências serem suportadas pela União, ela não possui controle sobre os principais movimentos deste jogo, especificamente desenhado. Primeiramente porque é impossível que fiscalize todos os contribuintes brasileiros. Nos casos em que o cruzamento automático de informações não é capaz de identificar a omissão de rendimentos, há apenas uma pequena probabilidade de que o contribuinte seja fiscalizado. Ademais, a União não possui qualquer garantia a respeito dos julgamentos realizados nos tribunais, de modo que há a uma probabilidade de êxito e perda. Neste sentido, a incerteza em jogos e a presença de probabilidades atraem a jogadora natureza e a teoria da utilidade esperada.

É certo, contudo, que alguns movimentos não contemplados no exemplo são realizados pela Fazenda e podem influenciar, de alguma maneira, não somente as recompensas do jogo, como também o conjunto de atitudes a serem adotadas pelos contribuintes. Como se verá em capítulos seguintes, a maneira como é estruturado o sistema tributário, a maneira como os contribuintes são auditados e tratados e o modo como os processos judiciais são conduzidos podem alterar profundamente o comportamento dos pagadores de tributos. Entretanto, para que seja possível analisar a interação com base na teoria dos jogos, tais elementos serão ignorados momentaneamente. Como já se viu, o sistema tributário, a mente humana e as relações sociais são demasiadamente complexas para que sejam captadas com exatidão no modelo simplificado dos jogos.

Pois bem, levando-se em consideração os dados propostos, o locador, responsável pelo primeiro movimento, deverá decidir se recolhe ou não o imposto sobre a renda – {recolhe, não recolhe}. Caso decida recolher, a Fazenda Pública receberá o imposto devido (41.250) ao longo dos 60 meses, valores estes pagos pelo contribuinte (-41.250).

Entretanto, caso o contribuinte não recolha, aplicando toda a sua renda, poderá ser fiscalizado e autuado, ou não {autua, não autua}. Caso não seja autuado, ficará com todo o valor do investimento, líquido do imposto de renda retido na fonte, que foi capitalizado à taxa de 1% ao mês (54.873), e a União nada receberá (0). Se, ao contrário, for fiscalizado e autuado lhe será exigido o valor do tributo atualizado, acrescido de multa de ofício de 75% aplicável sobre o principal.³⁷³

Sendo autuado, o contribuinte poderá recorrer aos tribunais pátrios para discutir o débito, ou não {discute, não discute}. Se optar por quitar o débito e pôr fim à contenda, a Fazenda Nacional receberá o valor atualizado do débito acrescido de 50% do valor da multa (69.867)³⁷⁴ Caso o contribuinte quite o débito total, entretanto, deve-se levar em consideração que os valores originalmente aplicados até esta data tiveram rendimentos líquidos de R\$ 13.623. Uma vez que estes valores não existiriam caso os tributos fossem recolhidos no momento devido, devem ser subtraídos do valor a ser pago. Assim, será possível apurar a recompensa pela desistência da discussão do débito, consubstanciada no pagamento (-56.245).

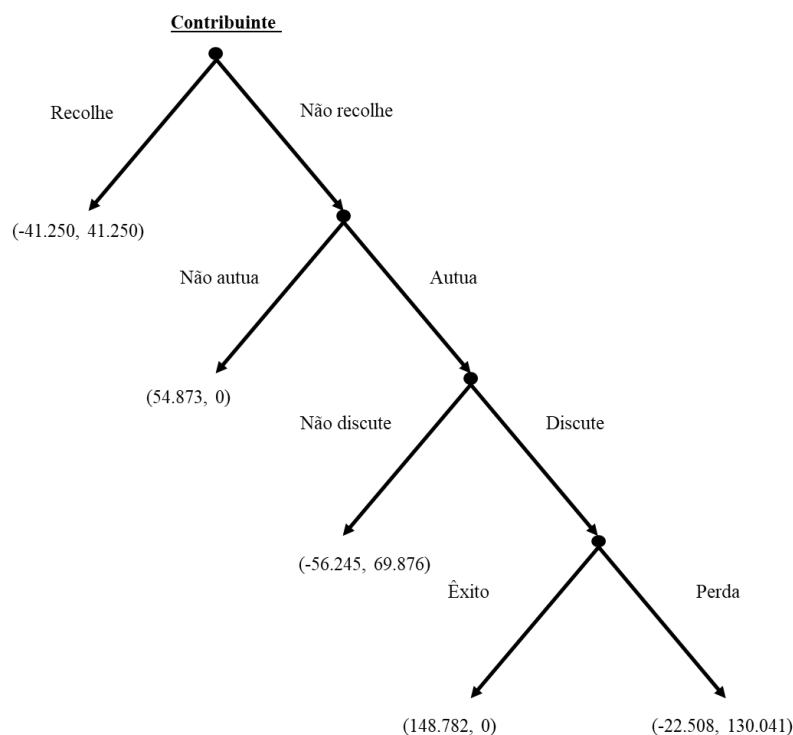
Por fim, caso recorra, o contribuinte terá a chance de perder ou de obter êxito em seus recursos. No intuito de se facilitar a análise, as chances de êxito {êxito, perda} serão condensadas na última instância, considerando que todo o processamento dos recursos leva 9 anos. Na hipótese de obter êxito, poderá ficar com todo o valor de seu investimento líquido do imposto de renda retido na fonte (148.782). O interessante é que, no caso de perda, após o transcurso de todo este período, o valor atualizado do débito fiscal é de R\$ 130.041. Assim, o valor inicialmente aplicado acabou rendendo R\$ 126.509, ou R\$ 107.532, líquido do imposto de renda retido na fonte. O contribuinte, ao final, terá que arcar com apenas R\$ 22.508 de seu capital próprio, uma vez que os rendimentos totais líquidos se aproximam do valor atualizado do débito. Relembre-se que, caso optasse por pagar o imposto de renda, teria desembolsado o total de R\$ 41.250. Mesmo que pague à

³⁷³ O valor atualizado do imposto de renda após 60 meses, considerando uma taxa Selic de 1% ao mês seria de R\$ 54.244, e a multa de 75% incidente sobre o principal é de R\$ 31.240, resultando em uma exigência de R\$ 85.491.

³⁷⁴ A redução do valor da multa se dá em virtude do disposto no art. 52 do Decreto 7.574/2011: “Será concedida redução de cinquenta por cento do valor da multa de lançamento de ofício ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento ou a compensação do crédito tributário no prazo previsto para apresentar impugnação.”

União os valores devidos e atualizados, levando-se em consideração os elementos relevantes do caso, desembolsará de seu próprio capital original um valor menor do que o valor do débito principal. A árvore do jogo pode ser assim representada:

Figura 27: Jogo da tributação brasileira 1



Por óbvio, diversos elementos relevantes foram deixados de lado na elaboração do exemplo. Talvez, um dos principais pontos seja a necessidade de se garantir o juízo, preferencialmente em dinheiro, para que o débito seja discutido por meio de Embargos à Execução Fiscal, nos termos da Lei nº 6.830/1980. Neste caso, o custo de prestação das garantias foi ignorado, o que poderia ocorrer caso fosse aceito um bem imóvel como garantia, por exemplo. Também foram ignorados demais custos, como aqueles para a contratação de advogados, bem como eventuais honorários contratuais e de sucumbência.

Apesar de não ser capaz de captar a complexidade de uma situação real, o modelo hipotético demonstra que, em alguns casos, mesmo que se desconsiderem probabilidades de o contribuinte não ser fiscalizado e de obter êxito em suas discussões contenciosas, ainda assim, poderá obter lucros ao deixar de pagar seus impostos da maneira correta.

Talvez, por meio de um exemplo mais complexo, será possível analisar outros aspectos dos jogos de recolhimento de tributos.

Imagine-se a situação na qual um determinado contribuinte é controlador indireto de uma empresa B, por meio de sua holding societária A. Com vistas a alienar a empresa B com economia tributária, reduz capital de sua holding, devolvendo as quotas da empresa A aos sócios, pessoas físicas. A tributação sobre os lucros da pessoa jurídica nesta hipótese é de aproximadamente 34% do ganho de capital obtido, ao passo que a tributação das pessoas físicas é de 15%. O planejamento tributário realizado, a princípio, resultaria em uma economia de 19% do ganho de capital apurado. Considere que o ganho de capital apurado tenha sido de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), ou seja, o valor pago a menor seria R\$ 340.000. A multa qualificada seria de 150% sobre o valor do tributo, ou seja, R\$ 510.000.

Considere-se, ainda, que a Receita Federal do Brasil tenha fiscalizado este contribuinte e que tenha entendido que a operação foi simulada, com o único motivo de reduzir a tributação. Neste sentido, exige da holding o imposto de renda à alíquota de 34%, acrescido de juros de mora, taxa Selic a 1% ao mês e multa qualificada de 150% do valor do tributo. Considere que este contribuinte está disposto a discutir o lançamento tributário nas vias administrativa e judicial e que o valor do tributo pago a menor foi aplicado à alíquota de 1% ao mês.

Para a análise da situação, seguir-se-á o mesmo caminho realizado no primeiro exemplo. Caso o contribuinte não tivesse realizado a redução de capital, apurando os ganhos na holding, teria pago o valor de R\$ 340.000. Optando por realizar o planejamento tributário, reduzindo o montante devido a título de imposto de renda, caso não fosse autuado poderia, transcorrido o prazo decadencial de 5 anos, apropriar-se do investimento líquido,³⁷⁵ no valor de R\$ 523.267.

Por outro lado, se autuado, o contribuinte poderia optar por não recorrer e pagar o montante exigido com desconto de 50% na multa e o Fisco receberia R\$ 799.000.

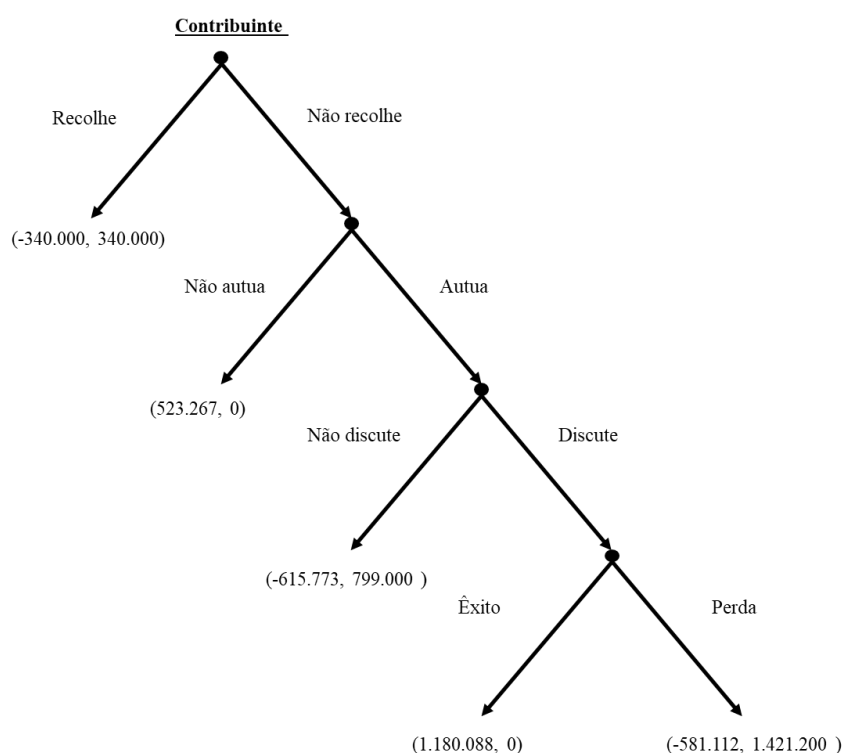
³⁷⁵ Para tanto, será considerado que a empresa é tributada pelo lucro real e auferir lucros, de modo que a alíquota efetiva do IRPJ sobre os rendimentos das aplicações financeiras será de 34%.

Considerando-se os rendimentos líquidos da aplicação financeira, o contribuinte desembolsaria o valor de R\$ 615.773.

Por fim, caso o contribuinte optasse por discutir o débito, poderia obter êxito ou não nos seus recursos. Diferentemente do primeiro cenário, para que seja realizada a discussão do débito na via judicial, a empresa deverá contratar seguro-garantia judicial, que custará, ao ano, 2% do valor do crédito tributário atualizado, representando um custo total, ao final de 5 anos do processo, cerca de R\$ 129.537. O valor do crédito tributário, ao final, será de R\$ 1.421.200, e o valor total dos rendimentos líquidos da aplicação financeira será de R\$ 969.626.

A árvore do jogo pode ser assim representada:

Figura 28: Jogo da tributação brasileira 2



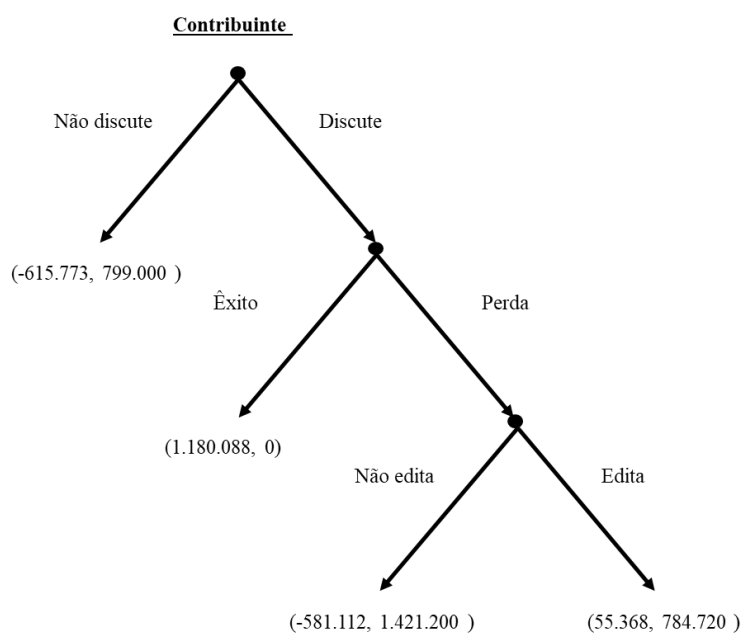
Diferentemente do primeiro exemplo, caso o contribuinte decida por realizar o planejamento tributário e ir até o final das discussões judiciais, poderá acabar desembolsando valor superior ao valor inicial dos tributos, R\$ 581.112 em vez de R\$ 340.000. As diferenças se dão, basicamente, pela aplicação de multa qualificada, de 150%,

e da consideração dos custos para o oferecimento de garantia nos embargos à execução fiscal.

Neste primeiro momento, foram ignorados diversos elementos que poderiam se mostrar relevantes na análise do conjunto de recompensas fornecido por cada uma das estratégias. Não foram considerados, por exemplo, os eventuais custos para a contratação de advogados e para o pagamento de custas e honorários. Não foram consideradas as probabilidades de êxito em cada uma das etapas dos processos administrativos e judiciais. Não foi considerado o posicionamento do Supremo Tribunal Federal de limitação das multas em âmbito tributário.

Entretanto, não se pode ignorar uma das principais variáveis atualmente vigentes no ordenamento jurídico brasileiro. Conforme visto no capítulo 4.2.4, o governo federal tem editado sistematicamente programas de anistia e remissão de créditos tributários, tornando-se comuns e esperados pelos contribuintes. Nos dias atuais, dá-se como certa a edição destes regimes especiais, possibilitando aos devedores que quitem seus débitos com grandes reduções de multas, e juros.

No jogo da tributação este, talvez, seja o único momento no qual a União Federal possui verdadeiro controle sobre as estratégias de editar ou não um programa de anistia. E, no ordenamento brasileiro, são comuns os regimes que concedem 80% de desconto nas multas e 40% de desconto nos juros, principalmente nos casos de pagamentos à vista. No exemplo dado, a aplicação destes benefícios ao final do curso do processo judicial poderia, de fato, alterar todo o panorama do jogo, uma vez que o valor final do crédito tributário a ser pago seria de apenas R\$ 784.720 e não de R\$ 1.421.200. Neste caso, no qual a União poderia ou não editar um programa de anistia {edita, não edita}, o conjunto de recompensas poderia ser assim representado.

Figura 29: Jogo da tributação brasileira 3

Veja-se que a edição do programa de parcelamento especial fará com que o planejamento tributário se torne extremamente vantajoso. O contribuinte, além de não desembolsar qualquer capital próprio para o pagamento do imposto de renda originalmente devido, terá um lucro de R\$ 55.368. Mesmo considerando que a probabilidade de haver a edição de um programa de anistia seja de 50%, a utilidade esperada do planejamento tributário para o contribuinte seria de (-262.872). Mesmo neste caso, a utilidade negativa é mais vantajosa do que o recolhimento do imposto de renda originalmente exigido, de R\$ 340.000. Outro fato a se notar é que os programas de anistia geralmente editados permitem que débitos já parcelados de maneira comum sejam reparcelados com as condições benéficas. Portanto, a possibilidade de aproveitamento destes benefícios nos jogos da tributação é elevada.

Observe-se que os cálculos realizados não consideram qualquer probabilidade de o contribuinte não ser fiscalizado e de obter êxito em suas discussões travadas nos tribunais. Os cálculos realizados e as recompensas apontadas são sensíveis a estas probabilidades que, caso consideradas, aumentarão imensamente a utilidade esperada do não pagamento de tributos. Os exemplos e cálculos realizados, conforme se verá a seguir, confirmam conclusões de diversos autores,³⁷⁶ segundo os quais, sob uma visão puramente econômica e

³⁷⁶ Neste sentido, vide, por exemplo, POSNER, Eric. *Law and Social Norms: The Case of Tax Compliance*. *Virginia Law Review*, v. 86, n. 8, p. 1781-1819, 2000. Vide também os autores referenciados na sessão 4.4.1.

financeira, o pagamento de tributos quase nunca é vantajoso. Numa visão puramente racional, a evasão tributária parece ser sempre a estratégia dominante.

Então, não sendo o pagamento de tributos vantajoso, questiona-se: porque as pessoas recolhem os tributos?

4.4.2. Por que as pessoas obedecem a lei e recolhem tributos?

Como se viu, diversas discussões acadêmicas, provenientes das ciências jurídicas, da psicologia e da economia analisaram o comportamento humano, em especial o cumprimento à lei e os motivos pelos quais as pessoas agem de maneira cooperativa em detrimento de seus interesses pessoais. Viu-se, ainda, que em diversas circunstâncias do cotidiano as pessoas se encontram em situação paradoxal, na qual agir em conformidade com o interesse coletivo parece ir contra seus próprios interesses. São os chamados dilemas dos prisioneiros, quando estão envolvidas poucas pessoas, geralmente duas, ou dilemas sociais, quando está envolvido um número maior de pessoas, que compõem uma sociedade.

A tributação e o cumprimento da legislação tributária enquadram-se nestes conceitos, especialmente no que diz respeito aos dilemas sociais. A receita tributária atualmente é a principal fonte de receitas pela qual os Estados se financiam, sem a qual dificilmente é possível promover todas as políticas necessárias ao desenvolvimento econômico e social. Caso um contribuinte deixe de recolher seus tributos, os impactos dificilmente serão sentidos, tendo em vista a vasta gama de indivíduos pelos quais os prejuízos serão divididos. Por outro lado, caso a evasão se torne uma prática generalizada, os impactos dificilmente serão revertidos. Portanto, a compreensão e o tratamento do fenômeno deve passar, necessariamente, pelas motivações internas dos indivíduos para que recolham, ou não, os tributos devidos. Diversos estudos se dedicaram ao tema.

Da mesma maneira que há teóricos que defendem o império do egoísmo universal e que as leis são obedecidas em virtude da coerção que suporta seus ditames, no direito tributário há aqueles que defendem que os contribuintes cumprem com suas obrigações simplesmente em razão da possibilidade de aplicação de severas sanções.

Em 1972, os economistas Michael Allingham e Agnar Sandmo buscaram analisar a questão acerca da arrecadação tributária sob a perspectiva racional e econômica da teoria dos jogos.³⁷⁷ O trabalho teve como objetivo analisar a decisão individual do contribuinte acerca do pagamento ou evasão dos tributos, mais especificamente o imposto de renda, por meio da subdeclaração. A publicação do artigo causou uma verdadeira revolução na literatura jurídica e econômica, inaugurando uma nova área de pesquisa acerca da obediência às normas tributárias, ou *tax compliance*.

O trabalho desenvolvido trata a evasão como uma decisão de portfólio, na qual a opção pela sonegação é enxergada como um ativo de risco. Assim, dado um determinado imposto, analisadas as variáveis que possam influenciar em sua decisão e, especialmente, em suas recompensas, o contribuinte avaliará se é útil ou não – com base na utilidade esperada do teorema de Von Neumann-Morgenstern – declarar seu imposto de renda a menor.

Por meio da análise buscou-se identificar os elementos que possam influenciar na decisão dos contribuintes, levando em consideração as possíveis estratégias do contribuinte que, basicamente, resumem-se a duas. A primeira é declarar e recolher seu imposto corretamente e, portanto, evitar-se qualquer futuro problema, seja financeiro, penal, ou mesmo moral. A segunda é omitir seus rendimentos na declaração do imposto de renda, caso em que seu resultado variará em razão da possível fiscalização e autuação a ser realizada pelo fisco. Caso não seja autuado, terá como recompensa o tributo não pago. Caso seja, deverá arcar com os encargos aplicáveis.

Apesar de reconhecerem a complexidade do fenômeno, ignorando elementos relevantes como, por exemplo, a possibilidade de investimento dos valores sonegados, os autores analisam basicamente 4 variáveis: a probabilidade de fiscalização, a intensidade das multas aplicáveis, a alíquota dos impostos e o risco à reputação pessoal, todos analisados por meio da formulação de modelos matemáticos.

Por meio das análises não foi possível atingir resultados conclusivos absolutos em relação às duas últimas variáveis, quais sejam, a alíquota dos impostos e o risco à

³⁷⁷ ALLINGHAM, Michael G; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, v 1, n 3-4, 1972, p. 323-338.

reputação pessoal. Isso porque se tratam de variáveis de caráter social contingente, sobre as quais dificilmente será possível traçar regras universais. Apesar disso, as pesquisas desenvolvidas pelos autores encontraram indícios de que, quanto maior a alíquota do imposto, maior será a evasão fiscal, já que há, a princípio, um aumento da utilidade da subdeclaração. Por outro lado, acredita-se que quanto maior a reputação, menor será a evasão, uma vez que o indivíduo tem mais a perder com o não pagamento do imposto devido.

Entretanto, a primeira e a segunda variáveis, quais sejam, a probabilidade de fiscalização e a intensidade das penas, apresentaram resultados uniformes. Os resultados indicaram que o aumento de qualquer uma delas reduz a utilidade esperada da evasão fiscal, havendo, portanto, uma relação de proporcionalidade inversa. O cumprimento da obrigação tributária, assim, estava diretamente ligada à aversão ao risco.

Neste sentido, levando-se em consideração as variáveis analisadas, “as ferramentas políticas disponíveis ao governo com o objetivo de combater a evasão são as alíquotas tributárias em si, as penalidades e os gastos com fiscalização, que aumentam a probabilidade de [os contribuintes] serem identificados.”³⁷⁸

As ideias difundidas por Allingham e Sandmo levaram a uma profusão de pesquisas acerca da evasão fiscal. A partir deste modelo básico, diversas outras variáveis foram testadas, tomando como premissas a utilidade esperada pela evasão fiscal, a probabilidade de ser descoberto, a penalidade e a aversão ao risco dos contribuintes.

Talvez um dos experimentos mais relevantes realizados a este respeito tenha ocorrido no estado de Minnesota, nos Estados Unidos. A Secretaria de Fazenda fez uma parceria com professores de cinco faculdades americanas para o desenvolvimento de uma pesquisa empírica de grande escala.³⁷⁹ Aproximadamente 47 mil contribuintes daquele estado foram selecionados aleatoriamente para que fizessem parte de 5 experimentos para

³⁷⁸ “The policy tools available to the government for the purpose of counteracting the tendency to evasion are the tax rates themselves, the penalty rates and the expenditure on investigation, which determines the probability of being detected.” Tradução livre. ALLINGHAM, Michael G; SANDMO, Agnar. *op. cit.*, p. 338.

³⁷⁹ SLEMROD, Joel; BLUMENTHAL, Marsha, CHRISTIAN, Chales. Taxpayer response to an increased probability of audit: evidence from a controlled experiment in Minnesota. *Journal of Public Economics*, v. 79, p. 455-483, 2001, p. 464.

que se verificasse o comportamento dos contribuintes frente às atitudes do governo. Em um deles, 1724 contribuintes receberam uma correspondência, enviada pelos órgãos de arrecadação e fiscalização, na qual eram informados de que suas declarações de imposto de renda, tanto as transmitidas para os órgãos federais, quanto para os órgãos estaduais, seriam detalhadamente analisadas.³⁸⁰ A intenção era de ser verificar se o comunicado afetaria o volume de tributos arrecadados nos próximos anos deste *grupo de tratamento*.

Para que os resultados não fossem distorcidos por questões externas, como abruptas variações na economia, foram selecionados cerca de outros 20 mil contribuintes que não receberam o comunicado e serviriam como um *grupo de controle*. A evolução das rendas e deduções legais declaradas seria comparada entre os grupos.

O grupo de tratamento foi subdividido em outros seis grupos, levando em consideração o poder econômico dos contribuintes e a capacidade potencial de evasão fiscal vinculados às suas atividades econômicas. Primeiramente, a totalidade de participantes foi dividida em razão de suas rendas, *alta*, *média*, ou *baixa*. Posteriormente, estes mesmos grupos foram divididos entre aqueles que exerciam atividades com alto potencial de evasão e aqueles com baixo potencial. Foram consideradas de *alta oportunidade* aquelas exercidas por contribuintes autônomos, ou que exploravam atividades rurais, principalmente pelo fato de que sua tributação se dá com base em estimativas. Todas as outras foram consideradas como sendo de *baixa oportunidade*.

Os resultados, em certa medida, foram consistentes com as conclusões atingidas por Allingham e Sandmo. Nos grupos de baixa e média renda no geral, observou-se um incremento nas receitas tributáveis e, conseqüentemente, nos valores recolhidos aos cofres públicos. Cabe destacar, entretanto, que nos subgrupos em que a oportunidade para evasão era alta, o aumento foi significativo. Nos grupos de baixa renda, por exemplo, a diferença

³⁸⁰ Eis o inteiro teor da correspondência: "Dear Taxpayer: This year we are doing a study that will increase the number of taxpayers whose 1994 individual income tax returns are closely examined by the Minnesota Department of Revenue. You have been selected at random from a list of all Minnesota taxpayers to be in this study. The examination of your 1994 tax returns will include both your state and federal returns. After a close review of your returns, we may write to you for additional information about them or arrange a face-to-face audit. If the examination of your 1994 returns finds any irregularities, we may also review tax returns you filed in prior years, as provided by law. When you prepare your 1994 return, or give information to your tax preparer, please be very careful to report all your income and take only the deductions to which you are entitled. Remember to attach a copy of your federal return to your state return. The Minnesota Department of Revenue tries to help taxpayers comply with the law. If you have questions about your Minnesota income tax return, please call us at these numbers."

do valor médio recolhido pelo grupo de controle e pelo grupo de tratamento chegou a 150,17%.

Entretanto, os resultados mais surpreendentes foram os observados nos grupos de maior rendimento, uma vez que, ao invés de aumentar, a arrecadação diminuiu em relação ao grupo de controle. Para os autores, o fenômeno pode ser explicado por dois principais motivos. O primeiro deles diz respeito à capacidade das pessoas com alta renda de contratarem ajuda profissional para a elaboração de suas declarações na iminência de um processo fiscalizatório. Nestes casos, os consultores podem auxiliar os indivíduos a reduzirem, de forma lícita, os valores que seriam originalmente devidos. Em segundo lugar, a alteração abrupta das declarações pode aumentar as chances de fiscalização e autuação, por apontarem inconsistências com as declarações anteriores. Neste sentido, a manutenção das práticas até então adotadas tem o objetivo de aumentar a utilidade esperada da eventual evasão.

Com o propósito de analisar a influência da detecção e da punição no Imposto da Renda da Pessoa Física no Brasil, Siqueira e Ramos³⁸¹ desenvolveram estudo aplicando o modelo desenvolvido por Allingham e Sandmo no cenário fiscal brasileiro. De acordo com os autores, a primeira grande diferença da fiscalização brasileira se refere à existência de uma auditoria dupla, interna e externa, do IRPF.

A auditoria interna é realizada por meio da análise da declaração de rendimentos fornecida pelo próprio contribuinte, a qual os autores chamam de “revisão de Malha”. Por sua vez, a auditoria externa é realizada através da análise de outras informações econômicas do contribuinte além da própria declaração fornecida por este, nomeada pelos autores de Fiscalização. A probabilidade da revisão de malha é infinitamente superior à fiscalização, embora o fato de o contribuinte cair em malha aumente a probabilidade de ser fiscalizado.³⁸²

Utilizando informações fornecidas pela Receita Federal do Brasil no ano de 1998 a

³⁸¹ SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco de Souza. Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. *Revista de Economia Aplicada*, v. 10, n.3, p. 397-422, 2006.

³⁸² SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco de Souza. *Evasão fiscal do imposto...* op. cit., p. 402-403

respeito das declarações entregues, retidas em malha e fiscalizadas, bem como da parcela da população economicamente ativa que possui rendimentos superiores à faixa de isenção do IRPF, os autores estimaram a probabilidade de se ser detectado por evasão de divisas. As probabilidades encontradas foram de 6,247% de cair em malha, 0,178% de ser fiscalizado de maneira direta e de 1,493% de ser auditado após ter caído em malha.³⁸³

É interessante notar que os estudos realizados também segregaram os níveis de evasão e, conseqüentemente, da obediência tributária, divididos por macrorregiões brasileiras. De acordo com os autores, a região Norte é a que apresenta o menor nível de evasão, com cerca de apenas 3%, sendo seguidos pelo Nordeste, com 20%, pelo Sul, com 31%, pelo Sudeste, com 32% e pelo Centro-Oeste, com 36%.³⁸⁴

Com base nestas informações e na teoria da utilidade esperada de Von Neumann-Morgenstern, os autores desenvolveram um modelo de análise no qual foi possível identificar o impacto da variação dos elementos característicos do sistema tributário brasileiro, chegando-se a conclusões semelhantes às quais chegaram Allingham e Sandmo. Como elementos que diminuem os níveis de evasão fiscal os autores enumeram: (a) o aumento da possibilidade de detecção da infração; (b) o aumento da alíquota marginal do imposto de renda; (c) o aumento da eficiência da Malha Fiscal.

Como se vê, pesquisas demonstram que as sanções e a maior probabilidade de sua aplicação representam fortes elementos influenciadores do comportamento do contribuinte. E estas sanções não se limitam às punitivas.

Embora as punições positivas, ou sanções premiais, sejam há muito um objeto de estudo da economia, a análise de seus efeitos no *compliance* tributário é relativamente recente. Em 1991, Falkinger e Walther desenvolveram um dos primeiros estudos acerca da possibilidade e dos efeitos de se remunerar, mediante incentivos pecuniários, os contribuintes honestos. Os estudos demonstraram que a elaboração de um modelo misto de sanções e recompensas no sistema tributário, por um lado, melhorava a posição e o bem

³⁸³ SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco de Souza. *Evasão fiscal do imposto...* op. cit., p. 407-408

³⁸⁴ SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco de Souza. *Evasão fiscal do imposto...* op. cit., p. 419

estar do contribuinte e, por outro, não resultava na diminuição da arrecadação tributária.³⁸⁵

Naturalmente, as sanções, tanto as punitivas, quanto as premiaias, são elementos capazes de alterar as matrizes de recompensas levadas em consideração pelos contribuintes no processo de tomada de decisão racional. Baseado em seu conceito amplo de sanções, Schauer ressalta que pode não haver tanta diferença entre o Estado punir o indivíduo com uma multa de \$10.000 ou privá-lo de receber um prêmio no mesmo valor³⁸⁶.

Entretanto, os teóricos que estudaram a concessão de prêmios em detrimento das sanções geralmente se preocupam com os efeitos, que não simplesmente os econômicos. Feld, Frey e Torgler³⁸⁷ apontam que um dos principais efeitos causados pelo foco nas punições é que elas podem afetar as razões intrínsecas que geralmente levam as pessoas a agirem de forma correta, principalmente a moralidade tributária. Nestes casos, a aplicação das penas, em vez de aumentar o *compliance*, causará o chamado efeito de *crowding-out*.³⁸⁸ As sanções, quando utilizadas de maneira inadequada, podem substituir a moralidade pessoal por raciocínios puramente econômicos e financeiros, incentivando os contribuintes a agirem de maneira oportunista.³⁸⁹

Deve-se ressaltar que os prêmios e recompensas não se limitam àqueles concedidos pecuniariamente. Na cultura ocidental, Feld, Frey e Torgler citam alguns exemplos, dentre os quais se ressalta que, no Japão, é oferecida a oportunidade de se tirar uma foto com o imperador, caso seja constatada a honestidade do cidadão. Na Coreia do Sul, permite-se a utilização de espaços reservados nos aeroportos.³⁹⁰

No Brasil, Antonio Lopo Martinez desenvolve estudo semelhante e analisa a

³⁸⁵ FALKINGER, Josef; WALTHER, Herbert. Rewards versus penalties: on a new policy against tax evasion. *Public Finance Quarterly*, v. 19, n. 1, p. 67-79, 1991.

³⁸⁶ SCHAUER, Frederick. *The Force of... op. cit.*, p. 113.

³⁸⁷ FELD, Lars P; FREY, Bruno S., TORGLER, Benno. Rewarding honest taxpayers? Evidence on the impact of rewards from field experiments. *Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA) Working Paper*, v. 16, 2006.

³⁸⁸ Neste sentido, vide capítulo 3.2.7 do presente trabalho e o exemplo das multas aplicadas aos pais que se atrasavam para buscar seus filhos nas creches escolares.

³⁸⁹ FELD, Lars P; FREY, Bruno S., TORGLER, Benno. *op. cit.* p. 6

³⁹⁰ “For example, Japan offers to have your Picture taken with the Emperor if you were found to be honest. The Philippines put your name into a lottery if you were found to be compliant with the VAT. South Korea considers the allowance to airport VIP rooms, certificates or awards, and discusses the possibilities of free parking in public parking facilities.” Tradução livre. FELD, Lars P; FREY, Bruno S., TORGLER, Benno. *op. cit.* p. 4

utilização de recompensas com o propósito de melhorar a arrecadação tributária.³⁹¹ De acordo com o autor, a utilização das recompensas pode gerar efeitos psicológicos positivos, principalmente em razão das consequências da reciprocidade, que pode ser negativa ou positiva. Quando a relação entre as pessoas se foca na punição, os indivíduos tendem a se questionar quais serão os benefícios e recompensas de seus atos. Por outro lado, a concessão de benefícios e prêmios pode fazer com que o indivíduo sinta-se recompensado por fazer parte de determinada comunidade. “Um comportamento positivo do Estado em relação aos contribuintes faz aumentar o desejo por cumprir a norma.”³⁹²

Diversas são as formas com que o Estado pode recompensar seus cidadãos e contribuintes. “Por exemplo, podem ser oferecidas entradas grátis para museus, exposições e outras atividades culturais subsidiadas pelo Estado ou podem ser dadas por forma de desconto (por exemplo, 50%) em todo tipo de transporte público.”³⁹³ Entretanto, o autor ressalta que este tipo de tratamento na esfera tributária brasileira é raro e aponta algumas das poucas políticas existentes que recompensam os contribuintes que recolhem devidamente seus tributos. Dentre elas, estão o Bônus de Adimplência Fiscal, instituído pelo Governo Federal e o Programa Minas em Dia, instituído pelo Governo de Minas Gerais.

O Bônus de Adimplência fiscal foi instituído pela Lei 10.637/2002 e garante aos bons pagadores um crédito de 1% da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Por outro lado, dispõe que não será concedido para a pessoa jurídica que, nos últimos 5 (cinco) anos-calendário, possua, junto à Receita Federal do Brasil, lançamento de ofício, débitos com exigibilidade suspensa, inscrição em dívida ativa, recolhimentos ou pagamentos em atraso, falta ou atraso no cumprimento de obrigação acessória, conforme disposto no parágrafo 3º de seu artigo 38.

Por sua vez, o programa Minas em Dia, implementado através da Decreto nº 43.839/04, institui uma espécie de *programa de milhagem para contribuintes*³⁹⁴ que estejam adimplentes com a fiscalização mineira. Em seu artigo 4º é possível se verificar a

³⁹¹ MARTINEZ, Antonio Lopo. Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao compliance tributário. *Caderno de Finanças Públicas/Escola de Administração Fazendária*, v. 14, p. 327-342, 2014.

³⁹² MARTINEZ, Antonio Lopo. *op. cit.*, p. 336.

³⁹³ MARTINEZ, Antonio Lopo. *op. cit.*, p. 335

³⁹⁴ *Idem.*

lista de possíveis benefícios a serem auferidos pelos contribuintes, como o bônus cadastral, o regime incentivado para pagamento à vista ou parcelado, o bônus de adimplência, o bônus de garantia, o bônus de geração de emprego e o bônus de inclusão.

De maneira clara, podemos dizer que as sanções, tanto as punitivas quanto premiaias, são fatores fundamentais na modulação do comportamento humano, principalmente por alterarem o conjunto de recompensas envolvidas em determinada situação. Entretanto, no caso dos tributos, estes elementos não são capazes de justificar, isoladamente, o motivo pelo qual as pessoas cumprem com suas obrigações tributárias. Caso se considere uma baixa probabilidade de fiscalização e autuação, utilizando-se a teoria da utilidade esperada, conclui-se que o pagamento dos impostos nunca é uma estratégia vantajosa. Como se viu, estudos apontaram que, no Brasil, há uma chance de 6,247% de cair em malha, 0,178% de ser fiscalizado de maneira direta e de 1,493% de ser auditado após ter caído em malha.³⁹⁵ Ao aplicarem-se os percentuais aos exemplos hipotéticos formulados no item 4.4.1, chegar-se-á à conclusão de que a estratégia de sonegar os tributos sempre resultará em uma utilidade esperada muito superior àquelas decorrentes da estratégia de se cumprir tempestivamente as obrigações tributárias.

Neste sentido, as razões puramente econômicas não são suficientes para justificar a arrecadação tributária nos patamares em que se observa na realidade. Caso o modelo proposto por Allingham e Sandmo vigorasse absoluto, a evasão fiscal seria a regra, e os Estados dificilmente se sustentariam.

Várias pesquisas indicaram que uma parcela considerável dos contribuintes são sempre honestos. Alguns contribuintes têm predisposição de não evadir e, portanto, nem buscam meios para sonegar. Alguns outros, mesmo que tenham alguma inclinação para evadir, por vezes não transformam suas intenções em atos. Outros, ainda, não possuem sequer a oportunidade para sonegar seus impostos³⁹⁶.

Dentre as pesquisas realizadas, a título exemplificativo, destaca-se a desenvolvida

³⁹⁵ SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco de Souza. *Evasão fiscal do imposto...* op. cit., p. 407-408

³⁹⁶ TORGLER, Benno. *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Ltd., 2007, p. 5

pelos economistas James Alm, Gary McClelland e William Schulze,³⁹⁷ que buscou, empiricamente, demonstrar que embora seja claro que a fiscalização e a punição sejam fatores capazes de afetar os níveis de arrecadação tributária, elas não podem explicar toda ou a maior parte dela.³⁹⁸ A hipótese explorada é a de que se a decisão de recolher tributos fosse puramente econômica, a evasão de divisas seria infinitamente superior à que se observa na prática, mormente no caso de se considerar o risco ínfimo de fiscalizações, autuações e penalidades. Em contrapartida, caso não existissem sanções, a arrecadação seria nula.

Com o propósito de testar a hipótese, os autores se valem dos métodos da economia experimental, desenvolvendo um jogo econômico nos seguintes moldes: como voluntários, estudantes da Universidade do Colorado recebem quantias entre \$0,25 e \$2,00 unidades monetárias. Eles devem decidir quanto do valor recebido declarar e devem recolher 40% da quantia declarada a título de imposto. Eles não pagam tributos sobre a quantia não declarada, contudo há uma probabilidade de serem descobertos e pagarem uma multa equivalente a quinze vezes o valor não declarado.

São formados 6 (seis) grupos de 8 (oito) voluntários cada. Os voluntários não podem se comunicar entre si e cada participante pode participar do experimento apenas uma vez. Os tributos recolhidos formam um fundo que será revertido para cada um dos indivíduos do grupo em quantias iguais. São realizadas várias rodadas do experimento, sendo que em cada rodada os valores recebidos vão se acumulando.

Nos três primeiros grupos é verificado como a probabilidade de auditoria afeta a arrecadação tributária. No primeiro grupo, são realizadas 15 rodadas com nenhuma possibilidade de auditoria fiscal, depois, são realizadas outras 15 rodadas com a possibilidade de 2% e, por último, 15 rodadas com a probabilidade de ser auditado igual a 10%. No segundo grupo, as quinze primeiras rodadas se dão com uma probabilidade de auditoria de 2%, depois de 10% e por fim de 0%. Já no terceiro, as rodadas seguem a ordem de 10%, 0% e 2% respectivamente. Em todas elas, o valor que compunha o fundo do grupo era dobrado e, posteriormente, distribuído entre partes iguais aos integrantes. Em

³⁹⁷ ALM, James, MCCLELLAND, Gary; SCHULZE, William. Why Do People Pay Taxes?. *Journal of Public Economics*. n. 48, p. 21-38, 1991.

³⁹⁸ ALM, James, MCCLELLAND, Gary; SCHULZE, William. *op. cit.*, p. 21.

parte dos experimentos, nenhuma instrução adicional é fornecida aos participantes, de modo a simular apenas uma situação de interação estratégica. Na outra parte, os participantes recebem instruções para que compreendam o objetivo de simular as relações tributárias entre Estado e contribuinte.

Por sua vez, nos três outros grupos, buscava-se analisar como o bem público, isto é, a contraprestação dos valores recolhidos, afetava a arrecadação tributária. Assim, ao invés de o tributo ser devolvido em dobro, ele era devolvido de maneira variada. No grupo quatro, nas primeiras 15 rodadas do experimento ele era devolvido em dobro, enquanto nas quinze rodadas subsequentes não era devolvido nada e, nas últimas quinze rodadas, eram devolvidos seis vezes o valor recolhido. No grupo 5, nas primeiras quinze rodadas do experimento, não era devolvido nada dos tributos recolhidos, enquanto nas quinze posteriores era devolvido seis vezes o tributo recolhido e nas últimas rodadas eram devolvidos duas vezes os tributos recolhidos. Por último, no grupo 6, os tributos eram devolvidos na proporção de 6 vezes, depois 2 vezes, enquanto nas últimas quinze rodadas não era devolvido nada. Nestes três grupos, a probabilidade de ser auditado era de 2% e todos foram informados a respeito da intenção de se simular a arrecadação tributária.

Os resultados podem ser sumarizados na tabela abaixo³⁹⁹:

Figura 30: Resultados do experimento da evasão fiscal

| | Multiplicador do Fundo = 2x | | |
|--|-----------------------------|--------|--------|
| | Probabilidade de auditorias | | |
| Média de arrecadação nos Grupos 1, 2 e 3 | 0% | 2% | 10% |
| Sem Instruções | 20,00% | 50,30% | 67,50% |
| Com Instruções | 18,90% | 52,20% | 67,20% |

| | Probabilidade de auditoria = 2% | | |
|--|---------------------------------|-----|-----|
| | Multiplicador do Fundo | | |
| | x 0 | x 2 | x 6 |
| Média de arrecadação nos Grupos 4, 5 e 6 | 44% | 54% | 59% |

Os resultados do experimento confirmam que, quando a probabilidade de fiscalização é maior que zero, porém baixa o suficiente para que a evasão seja a melhor

³⁹⁹ Dados extraídas da tabela ALM, James, MCCLELLAND, Gary; SCHULZE, William. *op. cit.*, p. 28.

estratégia a ser adotada, o nível de arrecadação ainda permanece muito superior ao esperado pelo teorema da utilidade.⁴⁰⁰ Com o propósito de afastar a argumentação de que os indivíduos são extremamente aversos ao risco, ao ponto de existirem consideráveis níveis de arrecadação mesmo que a melhor estratégia seja a de sonegar os tributos, os pesquisadores investigam o cenário da ausência de fiscalização e, conseqüentemente, de penalidade. Neste cenário, a expectativa era de que não existisse nenhum tipo de arrecadação, face a ausência de coerção.

Contudo, os resultados demonstraram que, mesmo quando não há sanção, a arrecadação média do grupo fica em torno de 20% da renda⁴⁰¹. Por outro lado, mesmo quando as chances de fiscalização e autuação foram colocadas em um patamar de 10%, houve uma evasão de 32,5%. Outro resultado que merece destaque é o que diz respeito ao retorno dos valores pagos. Quando os contribuintes apuram benefícios por suas contribuições, ou seja, há o retorno pelo pagamento dos tributos, observa-se um aumento na arrecadação.

Como conclusão, os resultados dos experimentos conduzidos pelos autores apontaram que uma considerável parcela da observância às normas tributárias – pelo menos os 20% de recolhimento que ocorreram na ausência de sanções legais – se dá pelo sentimento de que a arrecadação tributária é responsável por subsidiar os bens públicos. Outrossim, o aumento quantitativo e qualitativo dos bens públicos, em outras palavras, a contrapartida dos tributos recolhidos, aumenta consideravelmente a arrecadação tributária, a despeito da manutenção das penalidades cominadas e da probabilidade de fiscalização.

O experimento foi realizado novamente por Alm, Sanches e Juan,⁴⁰² desta vez, com estudantes da Universidade Carlos III em Madri, que foram convidados a participar de jogos econômicos que representam a obediência tributária, em que podem não declarar a totalidade da renda, não recolhendo tributos sobre a parte que não declararam. Entretanto, a declaração a menor pode ser descoberta com alguma probabilidade, ocasionando multa sobre o valor que não foi recolhido.

⁴⁰⁰ ALM, James, MCCLELLAND, Gary; SCHULZE, William. *op. cit.*, p. 24.

⁴⁰¹ ALM, James, MCCLELLAND, Gary; SCHULZE, William. *op. cit.*, p. 29.

⁴⁰² ALM, James; SANCHES, Isabel; JUAN, Ana. Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance. *Kyklos*, v. 48, p. 3-18, 1995.

Foram testadas diversas variáveis econômicas e não econômicas, como a probabilidade de detecção e punição, o valor das penalidades, a carga tributária, serviços prestados pelo governo e as diferenças culturais e sociais.

A partir da confrontação dos resultados da pesquisa com a realizada anteriormente ficou constatado que “quando a probabilidade de auditoria é de 5%, a multa 200%, a alíquota do imposto é de 30% e não há bem público, a taxa média de conformidade é significativamente maior para os americanos do que para os espanhóis (27% versus 7%).”⁴⁰³

O experimento demonstrou a influência de outros fatores culturais nos níveis de obediência à lei e de recolhimento devido dos impostos. Todos estes fatores são determinantes e refutam a aplicabilidade absoluta da teoria de escolha racional e da utilidade esperada na relação tributária. Outros fatores, além da probabilidade de aplicação das penas e da sua intensidade, devem ser levados em consideração nos estudos acerca dos motivos pelos quais as pessoas recolhem tributos.

Silva, em trabalho dedicado à análise do comportamento dos contribuintes, ressalta que a teoria econômica clássica, baseada no *paradigma do crime*, no qual as pessoas agem baseadas nas possíveis punições e recompensas, não é capaz de explicar todo o fenômeno do recolhimento de tributos. Neste sentido, defende a atual vigência do chamado *paradigma do serviço*, no qual a relação entre o Estado e o contribuinte é traduzida um contrato baseado na reciprocidade e confiança e no reconhecimento de que “o contribuinte se assemelha a um cliente que paga seus tributos e, como contrapartida, exige tratamento adequado e o recebimento de serviços públicos de qualidade.”⁴⁰⁴ Enumera, assim, diversos fatores que podem influenciar na relação fisco-contribuinte, como a injustiça, a oportunidade de sonegar, a aceitação das práticas de sonegação pela comunidade, a moralidade tributária, a falta de transparência na aplicação dos recursos, a segregação mental do tributo e a desigualdade fiscal.⁴⁰⁵

⁴⁰³ “When the probability of audit is 5 percent, the fine rate is 2, the tax rate is 30 percent, and there is no public good, the average compliance rate is significantly higher for American than for Spanish subjects (27 percent versus 7 percent).” ALM, James; SANCHES, Isabel; JUAN, Ana. *op. cit.*, p. 16.

⁴⁰⁴ SILVA, Fábio Pereira da. *Observância tributária: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal*. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015, p. 51.

⁴⁰⁵ SILVA, Fábio Pereira da. *op. cit.* p. 47.

A partir da década de 60 alguns autores passaram, de forma modesta, a analisar os efeitos de outras motivações internas dos indivíduos quando recolhem seus tributos. Entretanto, a partir da década de 90 estes estudos ganharam corpo e se dedicaram a analisar o conjunto de razões internalizadas pelos contribuintes que os compelem a pagar tributos, mesmo quando, sob uma perspectiva puramente econômica, esta não seja a melhor estratégia⁴⁰⁶. Este conjunto de razões internalizadas geralmente é denominado de moralidade tributária. De acordo com Erich Kirchler ela pode ser definida como:

(...) atitude de um grupo ou toda a população de contribuintes em relação à questão de cumprimento ou não de suas obrigações fiscais; ela está ancorada na mentalidade tributária dos cidadãos e em sua consciência de serem cidadãos, que é a base de sua aceitação interna dos deveres fiscais e do reconhecimento da soberania do Estado⁴⁰⁷

Como se vê, a moralidade tributária se traduz nas motivações intrínsecas do indivíduo que levam ao pagamento dos tributos mesmo quando, sob uma perspectiva puramente econômica, esta não seria uma estratégia racional. Diversos estudiosos se dedicaram a compreender estas razões e os fatores que as influenciam.

Benno Torgler, um dos expoentes da análise da *tax morale*, reuniu em sua obra diversas teorias e estudos empíricos que evidenciassem a influência de diversos fatores na moralidade tributária. O autor defende que um sistema baseado exclusivamente no medo do uso da força, ou seja, em razões extrínsecas ao indivíduo, tende a suplantiar as razões intrínsecas, fazendo com que os contribuintes sejam motivados a levar em consideração apenas as razões econômicas e racionais na escolha de se pagar ou não os tributos⁴⁰⁸. Uma vez que as razões intrínsecas são suprimidas, entra em funcionamento o pensamento racional, semelhante àquele desenvolvido por Allingham e Sandmo e, conforme visto, o pagamento de tributos é uma escolha que raramente resulta nas melhores recompensas individuais.

⁴⁰⁶ TORGLER, Benno. *op. cit.*, p. 4.

⁴⁰⁷ "(...) attitude of a group or the whole population of taxpayers regarding the question of accomplishment or neglect of their tax duties; it is anchored in citizens' tax mentality and in their consciousness to be citizens, which is the base of their inner acceptance of tax duties and acknowledgment of the sovereignty of the state." Tradução livre. KIRCHLER Erich. *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. New York, Cambridge University Press, 2007, p. 99.

⁴⁰⁸ TORGLER, Benno. *op. cit.*, p. 73.

Portanto, é fundamental que os governos levem em conta estas razões na criação de um sistema tributário.

O primeiro passo é reconhecer que existem três tipos de contribuintes.⁴⁰⁹ No primeiro grupo estão aqueles que pagam os seus tributos porque têm medo das consequências de não pagar. Suas razões são puramente econômicas e individualistas, aproximando-se do paradigma do crime. No segundo, estão aqueles em que o pagamento dos tributos é influenciado pelas normas sociais, crenças pessoais e padrões de comportamento dos indivíduos que lhes são próximos ou importantes. Já o terceiro é composto por aqueles que pagam seus tributos porque agem consistentemente com suas próprias crenças e convicções pessoais. Os estudos desenvolvidos por Torgler são focados nas razões levadas em consideração pelos indivíduos do segundo e terceiro grupos, que compõem, de forma genérica, a chamada moralidade tributária.

De acordo com o autor, os três principais fatores que influenciam diretamente a moralidade tributária são: (i) as normas sociais e os sentimentos morais (ii) a equidade, e (iii) a relação dos governos com seus contribuintes⁴¹⁰.

A grande dificuldade de se trabalhar com as normas ou regras sociais diz respeito à sua própria definição e delimitação. De acordo com Fehr e Gächter, estas se traduzem em uma regularidade comportamental, baseada em uma crença socialmente compartilhada a respeito de como as pessoas devem se comportar, sob pena de aplicação de sanções informais.⁴¹¹

Nas palavras de Baggio, o ser humano:

[m]antem-se decente, na linha, por vergonha – poderoso sentimento inibidor de sua calhordice. Opta por tornar-se digno do amor e da consideração daqueles de quem depende, ao sentir-se culpado pelo mal feito. Assim, a culpa inibe sua fúria e freia sua fereza e o torna amansado. Põe-se, então, a comportar-se dentro do âmbito daquilo que sua comunidade elegeu, consensualmente, ser a melhor conduta que beneficia a todos, dentro de um âmbito de respeito e de confiança recíprocos.⁴¹²

⁴⁰⁹ TORGLER, Benno. *op. cit.*, p. 65.

⁴¹⁰ TORGLER, Benno. *op. cit.*, p. 65.

⁴¹¹ FEHR, Ernst; GÄCHTER, Simon. Fairness and Retaliation: The Economics of Reciprocity. *The Journal of Economic Perspectives*, v. 14, n. 3, p. 159-181, 2000, p. 168.

⁴¹² BAGGIO, Marco Aurélio. *op. cit.*, p. 16.

Tendo em vista tratar-se de uma prática compartilhada, um dos pontos cruciais é a reciprocidade existente entre os indivíduos, pois

[a] reciprocidade fornece um mecanismo chave para a aplicação das normas sociais. Em vista do fato de que a maioria das relações sociais em bairros, famílias e locais de trabalho não são governadas por acordos explícitos, mas por normas sociais, o papel da reciprocidade como dispositivo normativo é talvez sua função mais importante.⁴¹³

Reciprocidade significa que, em resposta a ações amigáveis, as pessoas são frequentemente muito mais agradáveis e muito mais cooperativas do que o previsto pelo modelo de interesse próprio; inversamente, em resposta a ações hostis, elas são frequentemente muito mais desagradáveis e até brutais.⁴¹⁴

Se as pessoas de determinada comunidade agirem de maneira socialmente desejável, é possível que todos os indivíduos sejam compelidos a agir da mesma maneira. Caso contrário, sofrerão sanções sociais informais. Assim, as normas sociais podem ser encaradas como uma alternativa ao sistema convencional de punições e recompensas ao canalizar e uniformizar o comportamento individual.

Torgler relata que diversas pesquisas foram realizadas em países com sistemas tributários semelhantes, com o intuito de se verificar a influência das normas sociais na adimplência tributária. Observou-se, no geral, que as diferenças culturais levam a diferentes níveis de evasão fiscal. As principais conclusões foram de que (i) os indivíduos que tendem a recolher devidamente seus tributos acreditam que a sonegação é imoral; (ii) o recolhimento voluntário tende a ser maior quando o Estado e os cidadãos fazem um apelo moral ao contribuinte; (iii) contribuintes que têm contato com sonegadores, especialmente no caso de pessoas próximas, tendem a adotar medidas evasivas; e (iv) a obediência à lei tributária tende a ser maior em comunidades com uma maior coesão social.⁴¹⁵

Os indivíduos que se sujeitam a normas sociais que impõem o recolhimento do

⁴¹³ “Reciprocity provides a key mechanism for the enforcement of social norms. In view of the fact that most social relations in neighborhoods, families and work places are not governed by explicit agreements but by social norms the role of reciprocity as a norm enforcement device is perhaps its most important function.” Tradução livre. FEHR, Ernst; GÄCHTER, Simon. Reciprocity and economics. The economic implications of Homo reciprocans. *European Economic Review*, v. 14, n. 3-5, p. 845-859, 1998, p. 856.

⁴¹⁴ “Reciprocity means that in response to friendly actions, people are frequently much nicer and much more cooperative than predicted by the self-interest model; conversely, in response to hostile actions they are frequently much more nasty and even brutal.” Tradução livre. FEHR, Ernst; GÄCHTER, Simon. *Fairness and Retaliation...* op. cit., p. 159.

⁴¹⁵ TORGLER, Benno. op. cit., p. 67.

tributo, quando se veem em uma situação na qual surge a oportunidade de sonegar, encaram possíveis sentimentos morais negativos, como a culpa, a vergonha, o medo e o receio de que estejam infringido seus deveres cívicos. Tais sentimentos podem explicar, em parte, os motivos pelos quais as pessoas recolhem seus impostos. De acordo com Brian Erard e Jonathan S. Feinstein⁴¹⁶:

[u]ma razão importante pela qual o modelo convencional de utilidade esperada do *compliance* tributário superestima a prevalência e extensão da evasão fiscal é que o comportamento de *compliance* é considerado motivado apenas por considerações financeiras, enquanto na realidade muitos contribuintes são influenciados por uma variedade de outros sentimentos, que nós chamaremos de sentimentos morais.

As pesquisas realizadas apontaram⁴¹⁷ que a antecipação destes sentimentos pelos contribuintes possui papel fundamental no momento da escolha entre declarar ou não seus tributos, representando um custo psicológico a ser levado em consideração. É importante notar, contudo, que a propagação destes sentimentos depende da percepção individual do contribuinte acerca da comunidade em que está inserido e do modo como é tratado por ela. Torgler ressalta que “quando um contribuinte está convencido de que paga muitos impostos em comparação com os bens públicos fornecidos, seu custo psicológico diminui.”⁴¹⁸

Neste mesmo cenário, questões de justiça exercem papel fundamental na formação de regras sociais e da moralidade tributária. Tais questões já foram analisadas e testadas por diversos teóricos, e os resultados apontam para o senso comum: a injustiça na distribuição da carga tributária se correlaciona positivamente com os níveis de evasão fiscal⁴¹⁹.

Um sistema tributário injusto aumenta as chances de que os contribuintes racionalizem suas decisões. O sentimento de injustiça gera sentimentos de raiva e angústia naqueles prejudicados, que tendem a adotar posições não cooperativas, com o objetivo de

⁴¹⁶ “One important reason why the conventional expected utility model of tax compliance overpredicts the prevalence and extent of tax evasion is that compliance behavior is assumed to be motivated solely by financial considerations, whereas in reality many taxpayers are influenced by a variety of other feelings, which we will call moral sentiments.” ERARD, Brian; FEINSTEIN, Jonathan S. The role of moral sentiments and audit perceptions in tax compliance. *Public Finance*, n. 49, p. 70-89, 1994.

⁴¹⁷ TORGLER, Benno. *op. cit.*, p. 68.

⁴¹⁸ TORGLER, Benno. *op. cit.*, p. 67.

⁴¹⁹ TORGLER, Benno. *op. cit.*, p. 71-73.

reestabelecer uma situação mais justa. Uma experiência realizada com 57 alunos da Universidade do Colorado apurou que as taxas de evasão eram maiores entre os alunos que tiveram ciência de que as alíquotas de seus impostos eram maiores do que a média. Por outro lado, as taxas eram menores entre aqueles alunos que eram tributados a uma alíquota menor do que a média.

Outra questão relacionada à justiça diz respeito ao retorno dos tributos pagos. Muitos contribuintes podem enxergar a relação tributária com uma relação de troca. O pagamento dos tributos, assim, seria realizado na esperança de se receber contraprestações em forma de serviços públicos de qualidade, mesmo que não haja a possibilidade de imposição de sanções. Por outro lado, caso os serviços prestados, ou a sua qualidade, diminuam, é provável que se siga um aumento nos índices de evasão fiscal, para que seja reestabelecido o equilíbrio da troca contratual.

Naturalmente, os pontos anteriores, especialmente os relacionados à questão da justiça, possuem forte dependência com a própria relação existente entre o Estado e o contribuinte e, novamente, com a reciprocidade entre os envolvidos.

Uma das mais importantes razões psicológicas e sociais para se esperar a cooperação é a reciprocidade que, por sua vez, é dividida entre positiva e negativa. Atitudes positivas do Estado em relação contribuinte tendem a elevar os níveis de cooperação entre os indivíduos. Por outro lado, as atitudes negativas do Estado acabam por minar a relação entre eles e reduzem o custo moral de atitudes não cooperativas, facilitando a vigência das práticas da evasão. Como visto no capítulo 2.5, diversos teóricos defendem que o recolhimento dos tributos e a obediência às leis tributárias decorrem fundamentalmente da maneira com a qual o Estado trata seus cidadãos.

Tom Tyler⁴²⁰ fornece evidências de que os contribuintes recolheriam tributos mesmo na ausência de sanções. De acordo com o autor, para que se garanta a obediência à lei, é necessário que se crie um ambiente moral, no qual o Estado e seus representantes levem em consideração os anseios sociais e tratem os indivíduos com respeito e justiça. Estes elementos trariam legitimidade ao sistema jurídico, e a relação de longo prazo se

⁴²⁰ TYLER, Tom. *op. cit.*

tornaria mais estável.

Esta abordagem aproxima-se da proposta de Axelrod concernente à solução de problemas de cooperação, dilemas dos prisioneiros e dilemas sociais. Nos casos das relações de longo prazo, os indivíduos tendem a retribuir estratégias cooperativas com cooperação e estratégias não cooperativas com traição⁴²¹.

Diversos são os elementos que podem alterar a percepção da relação entre Estado e contribuinte para melhor ou para pior. Talvez um dos mais importantes seja a efetivação de instrumentos de efetiva participação democrática. Quando a opinião dos contribuintes é levada em consideração, tanto na forma como os tributos incidem quanto na forma como os recursos são gastos, é mais provável que desenvolvam um senso de responsabilidade perante a comunidade na qual estão inseridos, aumentando a moralidade tributária dos indivíduos que, por sua vez, estarão menos propensos às práticas de evasão.

Com o intuito de analisar os efeitos da democracia direta na evasão tributária, Feld e Frey, seguindo pesquisas da mesma natureza das anteriormente realizadas, analisaram o modo pelo qual os cantões suíços são organizados e o nível de evasão fiscal em cada um deles. Os estudos foram conduzidos na Suíça, por tratar-se de local fértil para a análise da evasão fiscal e da interferência de outros fatores, que não a coerção, uma vez que “a pequena dimensão dos cantões e os seus sistemas políticos democráticos diretos estabelecem uma estreita relação de troca entre os contribuintes e as autoridades fiscais.”⁴²²

Os resultados indicaram que a participação direta nas decisões do governo molda a moralidade tributária. A utilização de referendos, por exemplo, demonstrou ter forte influência na percepção do indivíduo relativamente à relação existente entre o governo e o cidadão e é capaz de aumentar a confiança entre eles. Conclui-se, também, que a institucionalização efetiva do federalismo fiscal tem um impacto significativo nesta percepção. A distribuição efetiva das competências permite aos governos locais que formulem políticas públicas e sistemas tributários adequados à realidade de cada uma das

⁴²¹ Neste sentido, vide capítulo 5.3.3.

⁴²² “(...) because the small size of the cantons and their direct democratic political systems establish a close exchange relationship between taxpayers and tax authorities.” Tradução livre. FELD, Lars P; FREY, Bruno S. *Tax Evasion in Switzerland: The Roles of Deterrence and Tax Morale*. Institute for Empirical Research in Economics Working paper series n. 284, University of Zurich, 2006. Disponível em: <<http://www.zora.uzh.ch/id/eprint/52241/>>. Acesso em 5 jul. 2018.

regiões, aumentando a sensação de respeito e de influência na tomada de decisões, sendo também capaz de aumentar a moralidade tributária dos indivíduos.

As pesquisas compiladas por Torgler apontam para as mesmas conclusões. Para o autor, “a forte ligação entre o valor dos impostos, os serviços públicos e o aumento da moralidade tributária na democracia direta indica que os cidadãos nestas democracias se sentem mais responsáveis por suas comunidades.”⁴²³

Klaus Tipke desenvolveu estudo semelhante, no qual analisou a relação entre o Estado e o Contribuinte e a moralidade que permeia tal relação. De acordo com o autor, a reciprocidade da relação é evidenciada a partir do momento em que são instituídos e mantidos sistemas tributários injustos e são mitigadas as inibições morais relativas ao descumprimento das leis tributárias. Em suas palavras:

[o] legislador, que não apresenta nenhuma moral impositiva inteligente, cujas leis tributárias como um todo estão muito longe de um código eticamente modular, dificilmente pode construir nos contribuintes inibições moral-tributárias [steuermoralische Hemmungen aufbauen]; ao contrário, ele suprime sua consciência comunitária. Os cidadãos contemporâneos não são nenhum devotos do Estado, estúpidos crentes na autoridade [obrigkeitsgläubigen Trottel], que mesmo a leis que eles consideram injustas obedecem com sacrifício.⁴²⁴

Outra questão que merece destaque é a maneira como o Estado promove as fiscalizações e autuações em relação aos contribuintes. É natural e indispensável que o sistema tributário preveja sanções para aqueles que não estão dispostos a cumprir com suas obrigações tributárias. Entretanto, a utilização dos instrumentos fiscalizadores e coercitivos de maneira inadequada pode causar uma quebra de confiança e respeito na relação entre o Fisco e os contribuintes. Feld e Frey ressaltam que a relação entre os agentes envolve um contrato psicológico, e a sobrevivência deste instrumento depende do respeito mútuo⁴²⁵. Nas palavras do autor:

⁴²³ TORGLER, Benno. *op. cit.*, p. 76.

⁴²⁴ TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editora, 2012, p. 112.

⁴²⁵ “The existence and survival of this tax contract requires certain behaviour on the part of the two parties concerned. In particular, the tax authorities must acknowledge and support the contract with the taxpayers by acting in a respectful way towards them, but also by preventing honest taxpayers from being exploited in the process.” Tradução livre. FELD, Lars P; FREY, Bruno S. *Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated*. Institute for Empirical Research in Economics Working paper series n. 98, University of Zurich, 2002, p. 4 Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=263351> Acesso em: 5 jun. 2018.

[a] existência e sobrevivência deste contrato fiscal requer certo comportamento por parte das duas partes envolvidas. Em particular, as autoridades fiscais devem reconhecer e apoiar o contrato com os contribuintes, agindo de forma respeitosa em relação a eles, mas também impedindo os contribuintes honestos de serem explorados no processo.

A exploração dos contribuintes honestos, neste contexto, pode se dar de duas maneiras. A primeira delas diz respeito aos atos de desconfiança praticados em relação a eles. Quando os contribuintes que buscam cumprir com suas obrigações tributárias são excessivamente fiscalizados e penalizados, principalmente por equívocos cometidos em suas declarações, provavelmente terão a sensação de que a confiança e o respeito mútuos foram quebrados, o que provavelmente levará à queda da moralidade tributária e o advento do fenômeno do *crowding-out*.

A situação se torna ainda mais complexa quando se está diante de sistemas tributários complexos, nos quais o recolhimento dos tributos e o cumprimento das obrigações acessórias não encontram consenso entre os envolvidos. Especialmente nestes casos, as punições resultantes de entendimentos equivocados ou de divergências interpretativas possuem um efeito especialmente negativo na relação entre o Estado e o pagador honesto.

Os contribuintes honestos também podem ser explorados quando o governo é complacente e institui mecanismos que permitem que os pagadores desonestos não sejam punidos. Como se viu, os efeitos das relações interpessoais e a instituição das normas sociais representam verdadeiros catalisadores do comportamento humano. Um contribuinte que tenha ciência da evasão fiscal de alguém próximo pode enxergar incentivos para que adote a mesma posição não cooperativa, especialmente se do comportamento indesejado não surgem sanções, seja no âmbito jurídico, seja no âmbito social.

Torgler chama a atenção para o tratamento conferido aos contribuintes nos processos de auditoria e julgamento das infrações tributárias. A literatura especializada reconhece a existência de dois tipos de sistemas tributários que podem ser comparados⁴²⁶.

O primeiro deles baseia-se na premissa de que os contribuintes, geralmente, são pessoas honestas e responsáveis, tendo ciência da importância de suas contribuições para o

⁴²⁶ TORGLER, Benno. *op. cit.*, p. 76.

sustento do Estado e das políticas públicas decorrentes da arrecadação tributária. Geralmente, nestes sistemas, os contribuintes preenchem suas próprias declarações, com maior liberdade para lançamento de deduções legais. Caso as autoridades fiscais encontrem alguma incongruência nas declarações preenchidas e nos tributos pagos, o fato é encarado, em um primeiro momento, como um possível erro do contribuinte e, após prestados os devidos esclarecimentos, caberá à fiscalização comprovar a infração e, em especial, a intenção do contribuinte de sonegar seus impostos. A partir de então, as penas serão graduadas de acordo com a natureza das infrações, evitando punições excessivas. O benefício da dúvida geralmente é conferido ao contribuinte.

O segundo pressupõe que os cidadãos naturalmente possuem uma propensão para sonegar seus impostos e agir de má-fé. Em decorrência disso, mesmo que sejam os próprios contribuintes os responsáveis por preencherem suas declarações e pagar seus impostos, as leis tributárias impõem diversas restrições a deduções nos impostos e no aproveitamento de créditos. Impõem, também, uma série de custos a serem arcados pelos contribuintes para que cumpram complexas obrigações acessórias, para a intensificação dos instrumentos fiscalizatórios. Na hipótese de serem apuradas irregularidades nas declarações, caberá ao contribuinte comprovar a legalidade dos atos praticados, sob pena de aplicação de severas penalidades. O autor relata que, nestes casos, é provável que os contribuintes reajam ao modelo que lhes é imposto por meio da evasão fiscal e de esforços para minimizar a carga tributária por meios legais, ou mesmo ilegais. O entendimento é compartilhado por Feld e Frey, segundo os quais a estratégia das autoridades fiscais de presumir, de início, que os contribuintes são sonegadores pode cindir o contrato psicológico existente entre eles, o que levaria à diminuição da moralidade tributária⁴²⁷.

Além das regras sociais e dos sentimentos morais, das questões relacionadas à equidade e à justiça e da relação dos governos com seus contribuintes, Torgler expõe outros fatores e circunstâncias que podem influenciar o nível de evasão fiscal e moralidade tributária individual⁴²⁸.

Os primeiros elementos dizem respeito a fatores e diferenças sociodemográficas e socioeconômicas.

⁴²⁷ FELD, Lars P; FREY, Bruno S. *Trust Breeds Trust...* op. cit, p. 6.

⁴²⁸ TORGLER, Benno. *op. cit.*, p. 29-52

A idade parece influenciar a moralidade tributária dos contribuintes. Pesquisas realizadas indicam que as pessoas mais velhas possuem maior moralidade tributária. De acordo com os resultados, com o aumento da idade, as pessoas tendem a ser mais vulneráveis à ameaça de sanções, principalmente pelo fato de que, ao longo dos anos, construíram suas vidas e patrimônio. Da mesma maneira, estão mais sujeitas à reprovação social diante do fato de que sua posição social e reputação foram erigidas por meio de interações realizadas durante seu desenvolvimento.

As pesquisas realizadas também indicaram que os homens se inclinam mais para práticas de evasão fiscal que as mulheres. Os pesquisadores suspeitam que as mulheres têm mais aversão ao risco do que os homens.

Foi evidenciado, também, que o estado civil dos indivíduos pode influenciar a propensão a obediência à lei tributária. Estudos realizados na Suíça e nos Estados Unidos demonstraram uma tendência de que as pessoas casadas sejam mais honestas e recolham mais devidamente seus tributos. Ressaltam, entretanto, que esta variável interage com o meio no qual o casal é inserido, especialmente com as características da comunidade e as regras específicas do sistema tributário.

Outro ponto que influencia o *compliance* tributário diz respeito à confiança do indivíduo, não só em relação ao governo e ao sistema tributário, como também em relação às instituições em geral. Se os contribuintes confiam no governo, no sistema judiciário e no ordenamento jurídico como um todo, eles estarão mais dispostos a recolher seus tributos, de modo que todos estes atores devem agir de maneira a gerar segurança. A construção de um ambiente de confiança pode levar a um aumento da moralidade tributária, sendo uma alternativa à instituição de um sistema impositivo e sancionador severo, mitigando os riscos do *crowding-out*. A abordagem se baseia no sentimento de respeito pelo país, traduzido no patriotismo.

Como se viu, o conjunto de razões levadas em consideração pelos contribuintes no momento da tomada da decisão sobre pagar tributos é complexo e não depende, exclusivamente, das penalidades e riscos de autuações envolvidas. As razões intrínsecas, genericamente denominadas de moralidade tributária, exercem papel fundamental na

modulação do comportamento humano.

Estas questões não podem ser deixadas de lado pelo Estado na estruturação de seu sistema tributário e, mais ainda, no planejamento de suas estruturas e instituições. Caso o Estado não consiga estruturar seu sistema jurídico de modo adequado, dificilmente conseguirá atingir um estado de justiça e eficiência. “A evasão é um sinal de que a motivação intrínseca não é reconhecida. Assim, os contribuintes têm a sensação de que também podem ser oportunistas e os custos morais de evadir impostos diminuem.”⁴²⁹

4.5. As sanções e a moralidade tributária no Brasil: a busca por um sistema mais justo e eficiente.

Como se viu, desde os escritos de Hart, o poder coercitivo do Estado passou a ser considerado um elemento não essencial ao Direito. Especialmente na seara filosófica, a importância das sanções foi relegada a um segundo plano. Schauer buscou resgatar sua importância, analisando o comportamento humano e o papel de fornecimento de razões prudenciais exercido por elas.

Schauer buscou compreender o motivo pelo qual as pessoas obedecem à lei. Hart, seguido por outros teóricos,⁴³⁰ afirmou que o mundo é composto por pessoas que buscam compreender o Direito para, então, guiar sua conduta de maneira adequada. Estes atos, na maior parte das vezes, são praticados independentemente da existência de um aparato coercitivo para compeli-lo. Assim, para Hart, as pessoas obedeceriam às leis porque não são pessoas de má índole e geralmente deixam de lado seus interesses egoístas. As sanções, apesar de importantes para garantir a ordem social, teriam uma importância secundária na compreensão do fenômeno jurídico.

Schauer ressalta, porém, que o comportamento humano é complexo e não pode ser analisado sob o enfoque da dualidade dos atos egoístas e dos atos em conformidade com o Direito. Observou-se que a psicologia, a sociologia e a biologia atualmente rejeitam o

⁴²⁹ “Evasion is a signal that intrinsic motivation is not recognized. Thus, taxpayers get the feeling that they can also be opportunistic and the moral costs of evading taxes decrease.” Tradução livre. TORGLER, Benno. *op. cit.*, p. 50.

⁴³⁰ Por exemplo, TYLER, Tom R., *op. cit.*

chamado egoísmo universal, de modo que as pessoas são capazes de agir de modo legitimamente altruísta.

Muitas vezes, nossas convicções sociais, morais e econômicas coincidem com as determinações legais e, neste caso, mesmo que o indivíduo aja em conformidade com o Direito, não está a obedecê-lo. Nestes casos, a existência da lei formal positivada, ou *first-stage law*, não exerce qualquer influência na conduta individual.

Assim sendo, o autor partiu do pressuposto de que a análise dos efeitos do Direito positivo no comportamento humano somente seria possível por meio de isolamento metodológico das demais ordens normativas. Em outras palavras, quando as determinações legais vão contra os interesses e convicções pessoais, as pessoas obedecem à lei? E se positivo, esta obediência se dá puramente em virtude da existência do Direito ou pelas consequências advindas do descumprimento dos preceitos legais?

As evidências demonstram que, nestes casos, dificilmente os cidadãos e oficiais obedecem às leis. Na ausência de sanções as pessoas tendem a agir de acordo com suas convicções morais e pessoais, de modo que estes atos podem coincidir ou não com as exigências do ordenamento legal.

Entretanto, a teoria schaueriana não pretendeu concluir que o ordenamento jurídico deva se basear exclusivamente no uso da força, mas, sim, que a coerção se apresenta como um dos principais instrumentos à disposição do Estado para o fornecimento de razões prudenciais para a ação e para a organização e o controle social. Também não ignora a íntima relação existente entre o ordenamento jurídico e as demais ordens normativas, como as regras sociais, a moral e a religião.

Na verdade, Schauer reconhece que “o Direito muitas vezes pode fazer um bem maior, não coagindo diretamente seus súditos para um comportamento socialmente desejável, mas sim criando ou reforçando as normas sociais que influenciarão mais diretamente o comportamento.”⁴³¹ Para o autor, entretanto, as normas sociais não são

⁴³¹ “(...) law can often do the greatest good not by directly coercing its subjects into socially desirable behavior but instead by creating or reinforcing the social norms that will then more directly influence behavior.” Tradução livre. SCHAUER, *Frederick*. *The force... op. cit.*, p. 145.

criadas ou modificadas simplesmente pela promulgação de uma nova lei. Na verdade, as evidências indicam que, no caso de normas sociais já internalizadas, especialmente nos casos em que há princípios e disputas morais em jogo, a determinação legal, suportada pela ameaça de sanções, é a responsável pela mudança do comportamento individual. “E, como consequência, a mudança comportamental induzida pela ameaça de sanções pode, por sua vez, ter um efeito causal sobre as inclinações comportamentais de longo prazo das pessoas independentemente das sanções.”⁴³²

O Direito é capaz de criar e modificar as normas sociais, porém, o fenômeno mais recorrente reside no caminho inverso. Como se viu, as normas sociais se traduzem em uma regularidade comportamental, baseada em uma crença socialmente compartilhada a respeito de como as pessoas devem se comportar sob pena de aplicação de sanções informais. Esta pressão social, por diversas vezes, é capaz de guiar o comportamento individual de modo a evitar que as pessoas se comportem de maneira socialmente desejada. Entretanto, quando os comportamentos indesejados persistem, é necessário que se criem leis reforçadas pela ameaça do uso da força para garantir efetivamente a conduta almejada.

Diversas leis que inicialmente aparentam ser absurdas, como é o caso daquelas que proíbem a necrofilia ou a nudez pública, são editadas não porque objetivam coibir práticas generalizadas, mas, sim, para evitar que uma minoria da população se comporte da maneira não desejada pelo Direito.

Em outros casos, as leis são criadas para reforçar normas sociais fracas, cujas infrações são socialmente toleradas ou aceitas. É o caso, por exemplo, do pagamento dos tributos. Em muitas comunidades, principalmente naquelas em que a moralidade tributária não é desenvolvida, as práticas de evasão geralmente são toleradas pelos indivíduos. As leis, apoiadas por um aparato coercitivo, podem alterar o panorama social, transformando a mentalidade e as normas sociais. Nas palavras de Schauer:

[m]esmo que as pessoas acreditem que existem razões morais para pagar impostos, por exemplo, os ganhos de não fazê-lo são suficientemente grandes de modo que a lei se mostra necessária para alinhar os incentivos privados com o

⁴³² “And, as a consequence, the behavioral change induced by the threat of sanctions might in turn have a causal effect on people’s longer-term sanction independent behavioral inclinations.” Tradução livre. SCHAUER, *Frederick*. *The force... op. cit.*, p. 145.

bem público. A ideia de usar sanções para ajustar o conjunto de motivações dos cidadãos independentes das sanções era o impulso básico de Bentham, pois embora ele entendesse, não obstante as caricaturas comuns de suas crenças, que as pessoas pudessem e tivessem motivações altruístas guiadas pelo bem comum, ele entendeu o peso relativamente pequeno que essas motivações normalmente exerciam quando comparadas às motivações do interesse próprio. Para Bentham, portanto, as sanções da lei eram suplementos motivacionais, e há pouco na prática moderna para indicar que ele estava errado.⁴³³

No que diz respeito à tributação, as primeiras análises sistematizadas acerca dos motivos individuais pelos quais as pessoas pagam tributos foram desenvolvidos por Michael Allingham e Agnar Sandmo. Os economistas buscaram analisar a questão acerca da arrecadação tributária sob a perspectiva racional e econômica da teoria dos jogos.⁴³⁴ Com base na teoria dos jogos e no conceito de utilidade esperada do teorema de Von Neumann-Morgenstern, chegou-se à conclusão de que o pagamento dos tributos respeitava uma função linear na qual a probabilidade de auditorias e a intensidade das sanções eram as principais variáveis.

Os estudos foram amplamente desenvolvidos e aceitos por teóricos das mais diversas áreas, e o sistema coercitivo foi encarado como elemento fundamental para o deslocamento das matrizes de recompensa em situações de interação estratégica nas quais os indivíduos se encontrem em dilemas paradoxais, como é o caso do dilema dos prisioneiros e dos dilemas sociais.

Contudo, diante da baixa capacidade de fiscalização dos Estados e, conseqüentemente, da probabilidade de aplicação das penas, concluiu-se que a teoria de Allingham e Sandmo não era capaz de justificar os níveis de arrecadação observados. Assim, os estudos se voltaram à identificação e análise de outros elementos que exercessem papel fundamental no fornecimento de razões intrínsecas ao indivíduo.

Tais elementos foram condensados e analisados sob a forma da moralidade tributária, configurada como o conjunto de razões intrínsecas do indivíduo para o

⁴³³ “Even if people believe there are moral reasons to pay taxes, for example, the gains from not doing so are sufficiently great that law is needed to align the private incentives with the public good. The idea of using sanctions to adjust citizens’ sanction- independent array of motivations was Bentham’s basic impulse, for although he understood, common caricatures of his beliefs notwithstanding, that people could and did have altruistic or common good motivations, he understood the relatively small weight that those motivations typically carried when compared to the motivations of self- interest. For Bentham, therefore, law’s sanctions were motivational supplements, and there is little in modern practice to indicate that he was mistaken.” Tradução livre. SCHAUER, *Frederick*. *The force... op. cit.*, p. 151.

⁴³⁴ ALLINGHAM, Michael G; SANDMO, Agnar. *op cit.*

pagamento de tributos. Em sua obra, Torgler identificou que a moralidade tributária é afetada, basicamente, por três grupos de fatores, quais sejam, as normas sociais e os sentimentos morais, a equidade, e a relação dos governos com seus contribuintes. De certa maneira, todos elementos que afetam a moralidade tributária estão ligadas a questões de reciprocidade, advindas da relação existente entre o indivíduo e seus pares, o governo e as instituições.

Novamente, chega-se à conclusão de que o comportamento humano é complexo e não pode ser explicado levando-se em consideração apenas alguns fatores. As teorias que versam sobre o recolhimento de tributos afirmam que alguns indivíduos recolhem os tributos por terem medo das possíveis sanções jurídicas decorrentes da evasão. Outros recolhem por terem internalizado razões intrínsecas decorrentes da moralidade tributária. Neste sentido, adotando-se a perspectiva do positivismo excludente, é possível afirmar que, ao final, Schauer tem razão em suas ponderações.

Apesar de haver íntima relação entre as normas sociais, a moralidade e as normas jurídicas, a partir de uma visão do positivismo excludente, isolando-se os efeitos do Direito, não há evidências de que as pessoas obedeçam às normas tributárias simplesmente por estarem inseridas no ordenamento jurídico. É possível dizer que grande parte das razões levadas em consideração pelos contribuintes estejam fora do ordenamento, mesmo que com este possuam íntimas relações. Se estas razões vão contra o que determina a legislação, dificilmente as prescrições legais serão obedecidas, sem que haja um forte aparato coercitivo, apto a fornecer razões prudenciais para a ação. E, como defendido por Schauer, nestes casos, este próprio aparato coercitivo pode auxiliar na criação, modificação e internalização de normas morais e sociais.

Sistemas tributários incapazes de gerar motivações intrínsecas aos indivíduos, sem a imposição de um sistema coercitivo eficaz, dificilmente conseguirão atingir níveis de arrecadação satisfatórios.

Diante de todas as considerações até aqui formuladas, é possível que se analise, de forma mais aprofundada, a realidade do sistema tributário brasileiro.

Como se viu, o Brasil é um país de extremas desigualdades sociais. De acordo com os dados expostos no capítulo 4.2.2, as famílias situadas na faixa de 20% com o menor rendimento mensal auferem, em média, R\$ 244 reais, ao passo que aquelas situadas no percentil superior auferem um rendimento mensal per capita médio de R\$ 18.657. As iniquidades se estendem ao sistema tributário.

A tributação brasileira se concentra no consumo de bens e serviços e nos rendimentos do trabalho assalariado, sendo responsáveis por cerca de 75% da arrecadação tributária total. Por um lado, a tributação indireta é notadamente conhecida por seu caráter regressivo. De acordo com os dados reunidos, as famílias que recebem até dois salários mínimos devolvem para o governo cerca de 50% de suas rendas sob a forma de tributos indiretos, enquanto para as famílias que auferem até 30 salários mínimos a tributação indireta representa 26,3%. As desigualdades e desproporcionalidades também se estendem à tributação direta, uma vez que a alíquota efetiva arcada pelas famílias de até 2 salários mínimos é de 3,1% de sua renda, enquanto para as famílias que ganham até 30 salários a tributação representa 9,9% da renda percebida.⁴³⁵

A regressividade do sistema tributário pode ser justificada pelo panorama da economia mundial e pela dinâmica de movimentação do capital. O Brasil, por ser um típico importador de capitais, depende em grande parte dos investimentos estrangeiros para estimular o crescimento econômico. Diante da mobilidade e da volatilidade propiciadas pela financeirização da economia, uma tributação baseada na renda e na tributação dos dividendos poderia, em tese, provocar a fuga de capitais. Entretanto, mesmo que se assuma tal consequência como inevitável, o país não consegue, por meio da via dos gastos públicos, promover políticas eficazes de correção das distorções do sistema tributário e de redistribuição eficaz da renda, mesmo que constituam demandas exigidas pelos princípios da capacidade contributiva.

Em cenários como estes, aqueles que se sentem prejudicados tendem a fazer justiça com as próprias mãos, corrigindo as distorções por meio de atitudes oportunistas de sonegação dos tributos. As injustiças e iniquidades do sistema tributário tendem a mitigar a

⁴³⁵ Vide capítulo 4.2.2.

moralidade tributária dos indivíduos, abrindo espaço para a adoção de práticas evasivas por grande parte da população prejudicada.

A partir do momento em que as práticas da evasão fiscal são adotadas e toleradas pelos diversos setores da comunidade, as regras sociais relativas ao pagamento de impostos e cumprimento das leis tributárias são enfraquecidas e, proporcionalmente, menores serão a reprovação social e as sanções informais advindas das práticas ilegítimas.

De fato, no Brasil, as práticas de evasão fiscal são generalizadas. Os contribuintes, em geral, têm convicção de que pagam muitos impostos, e a alta carga tributária, aliada à complexidade do sistema tributário, reduz o limite entre a evasão e a elisão fiscal. A busca pela redução da carga por meio de práticas lícitas, ou ilícitas, muitas vezes é vista como uma questão de sobrevivência, tanto para as pessoas físicas, quanto jurídicas. Quando não relacionada à sobrevivência, a prática da evasão também não é reprovada. Não se tem a consciência de que as práticas acabam por causar prejuízos a toda a coletividade. Na verdade, trata-se de prática tolerada e até aceita pela comunidade em geral. A sonegação acaba por se tornar um esporte nacional. Klaus Tipke, analisando o fenômeno, afirma que:

[p]odem existir países nos quais a sonegação fiscal caracteriza-se como o esporte nacional.⁴³⁶

A limitação do enfoque à colocação em perigo do crédito tributário do (impessoal) Estado, leva a que seja considerada a omissão de impostos um “delito de cavalheiros”, sim, até mesmo como uma espécie de “esporte”. Dentro dessa perspectiva, a sonegação fiscal assemelha-se à fraude de seguros, que a população em círculos mais amplos de qualquer modo não avalia como dano aos co-segurados, mas como uma “conduta mais inteligente”.⁴³⁷

No dia a dia, os pequenos atos de sonegação são vivenciados e aceitos pelas mais diversas parcelas da população. Os profissionais liberais, como médicos, arquitetos, engenheiros e advogados, frequentemente oferecem seus serviços com preços diferenciados quando seus clientes não exigem a emissão de recibos ou notas fiscais. Outros, sequer prestam os serviços quando há a necessidade de se emitirem tais documentos.

⁴³⁶ TIPKE, Klaus. *op. cit.*, p. 116.

⁴³⁷ TIPKE, Klaus. *op. cit.*, p. 122.

Da mesma maneira, frequentemente os contribuintes, na compra e venda de bens imóveis e participações societárias, negociam os preços em função dos valores a serem declarados para o Fisco, no intuito de reduzirem os valores devidos a título de imposto de renda sobre os ganhos de capital e sobre o imposto sobre a transmissão de bens imóveis.

Outras vezes, as pessoas buscam simular operações de compra e venda mútuas, com vistas a evitar o pagamento dos impostos incidentes sobre as heranças e doações.

Diversas são as operações realizadas com o intuito de se evitar os pagamentos dos tributos devidos. Na maior parte das vezes, estes atos não são encarados como ilegais, ou mesmo imorais, por boa parte da população. Ao contrário, são vistos como atitudes legítimas de economia e sobrevivência. A reprovação social de atos de sonegação é comumente baixa e não acarreta, em grande parte das vezes, qualquer sanção informal advinda dos concidadãos. O fato é facilmente observado empiricamente. Basta dizer, em um grupo de amigos, que você não declarou seus tributos da maneira devida. Em seguida diga que furtou um pacote de bolachas em um supermercado. Muito provavelmente, por mais que a natureza das práticas seja semelhante e que seu potencial lesivo seja desproporcional, o furto trará uma reprovação muito maior que a sonegação.

Neste cenário, aqueles que possuem inclinação para a obediência e para o cumprimento da lei tributária podem deixar de segui-la por entenderem não existir norma social a este respeito. Além disso, como atestado pela teoria dos jogos, em se tratando de um típico dilema social, o funcionamento do sistema pressupõe e depende da cooperação de toda a comunidade. A colaboração de apenas pequena parcela da comunidade não surte os efeitos desejados, e aqueles que são bem intencionados acabam arcando com custos muito superiores àqueles arcados pelos demais. Sentem-se tolos por cooperarem sozinhos. Tipke, citando Otfried Höffe, afirma que “ser honrado só é racional para o indivíduo se ele não tiver motivos para temer ser honesto sozinho e, assim, cair no ridículo.”⁴³⁸

Grande parte das atitudes tomadas pelos contribuintes decorre da relação existente entre o contribuinte e os órgãos de fiscalização, bem como entre as pessoas e as instituições existentes no país.

⁴³⁸ TIPKE, Klaus. *op. cit.*, p. 69.

É de se notar que o Brasil, frequentemente, passa por escândalos relativos à má gestão dos recursos públicos e à corrupção existente nos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Não são raras as notícias de fraudes realizadas em licitações públicas que desviam os recursos destinados à compra de alimentos e remédios básicos à população de baixa renda. Ao mesmo tempo, os produtos adquiridos são abandonados em depósitos e desperdiçados. No Poder Legislativo, deputados e senadores por diversas vezes indicam que suas votações são pautadas por interesses pessoais em detrimento das necessidades da população.

“O sucesso da economia é medido pelo lucro, o sucesso na política pelos resultados das eleições.”⁴³⁹ Aqueles que dependem dos eleitores frequentemente iludem a população e concedem vantagens àqueles dotados de poderio econômico para contribuir para suas campanhas. Em épocas de eleição são comuns os discursos e propostas de simplificação das leis tributárias e de redução da carga suportada pelos cidadãos. Contudo, uma vez eleitos, os políticos ignoram os compromissos firmados com seus eleitores e editam leis que beneficiam setores específicos da economia, com vistas a garantir o apoio de agentes detentores de poder político e econômico. As isenções e incentivos concedidos acabam por reduzir a arrecadação tributária que, geralmente, é compensada com o aumento de alíquotas e pela criação de tributos a serem arcados por aqueles com menor poder de barganha e mobilização. Nas palavras de Misabel Derzi:

[o]s deputados – parlamentares em geral – não mentem apenas para seus eleitores ou para os grupos de pressão que os financiam. São muitas vezes constrangidos, comprados em barganhas financeiras inimagináveis. O Poder Executivo usa os cargos públicos de que dispõe para negociar os votos de seu interesse. Não raras as notícias nesse sentido.

(...)

Talvez não seja possível ao parlamentar, no Brasil, decepcionar os grandes grupos econômicos, que lhes financiam as campanhas eleitorais.⁴⁴⁰

O sistema tributário torna-se cada vez mais injusto, complexo, incoerente e anacrônico. Os cidadãos são tratados, muitas vezes, como contingências a serem enfrentadas em períodos específicos, para depois serem esquecidos e relegados à própria sorte. Em cenários como este, dificilmente a cooperação se estabelecerá. Ao contrário, a

⁴³⁹ TIPKE, Klaus. *op. cit.*, p. 72.

⁴⁴⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. A Ética nos Tributos. In: PITCHON, Célia Pimenta Barroso. *Abordagem Multidisciplinar sobre a Moralidade no Brasil*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 56

injustiça e a desconfiança em relação ao Estado e suas instituições acaba por desincentivá-la.

Já no Judiciário, alguns magistrados aparentam esquecer que possuem o dever funcional e fundamental de defender as leis e a Constituição, decidindo com base em convicções pessoais e leis morais próprias. Prova disso é a completa ausência de uniformidade das decisões judiciais. De fato, as relativamente recentes alterações dos códigos processuais, que inseriram no ordenamento jurídico brasileiro os instrumentos de uniformização da jurisprudência representaram um grande passo na busca por um sistema jurídico mais seguro e confiável. Entretanto, está longe de ser o ideal. Além da notória morosidade do Judiciário, atualmente convive-se com a modulação dos efeitos das decisões judiciais, especialmente naqueles casos em que o prejuízo aos cofres públicos mostra-se relevante. Ocorre que, em grande parte destes casos, a limitação dos direitos dos contribuintes pela modulação acaba por ofender os princípios da igualdade e da isonomia, basilares em um sistema tributário justo.

Misabel Derzi relembra que os tribunais pátrios são verdadeiros guardiões da moralidade fiscal e devem garantir a segurança jurídica e a proteção da confiança sistêmica. Apesar de ser o Poder Executivo o responsável pela elaboração das leis, é o poder Judiciário o responsável por interpretá-las e aplicá-las, protegendo os preceitos constitucionais. “Se o Poder Judiciário recua, cedendo à pressão do Poder Executivo, falha como guardião da Constituição e de seus valores éticos”.⁴⁴¹

Além disso, os entes federativos estão em verdadeira guerra na busca por capitais e investimentos, lançando mão de instrumentos condenados pela Constituição Federal. Os resultados destas políticas generalizadas acabam por reduzir a capacidade arrecadatória dos estados e resultam em um cenário de ofensas à equidade e isonomia tributária, uma vez que tais políticas beneficiam apenas alguns contribuintes. As perdas arrecadatórias decorrentes da guerra fiscal acabam sendo compensadas com o aumento das alíquotas de tributos incidentes sobre bens de consumo essenciais, como energia elétrica, telefonia, combustíveis, medicamentos e alimentos. O sistema tributário torna-se cada vez mais regressivo e injusto.

⁴⁴¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *A Ética nos Tributos.*, *op. cit.* p. 57

A injustiça do sistema evidencia-se na instituição e na imposição da carga tributária, e o cenário não é diferente no que diz respeito à maneira como a arrecadação é distribuída e empregada. O má-gestão e o desperdício dos recursos públicos são frequentemente noticiados pelos meios de comunicação, ao passo que os serviços essenciais prestados pela administração pública geralmente são insatisfatórios. Não raras vezes depara-se com casos de licitações mal formuladas; de perecimento de alimentos e de medicamentos destinados à população; de obras públicas inacabadas; dentre outros diversos exemplos nos quais os recursos públicos são simplesmente desperdiçados. Além disso, enquanto grande parte da população não possui moradia própria, funcionários públicos de níveis elevados recebem diversos auxílios e ajudas de custo, concedidos em arrepio ao teto remuneratório estipulado na Constituição.

Levando em consideração que a arrecadação tributária é realizada às custas dos contribuintes, a destinação injusta dos recursos públicos fragiliza ainda mais a relação entre eles e o Estado, mitigando a moralidade tributária e a inclinação para o recolhimento voluntário de tributos. O ambiente de insegurança e a descrença relativos às instituições públicas acabam por mitigar a reciprocidade e a cooperação existentes entre o Poder Público e o contribuinte, fragilizando as razões intrínsecas para o recolhimento de tributos. A situação parece não ser diferente quando se analisa a relação entre o Fisco e os contribuintes no sistema pátrio.

No Brasil, a Fazenda Pública tem criado cada vez mais instrumentos para garantir e aumentar a arrecadação tributária, mesmo que isso represente ofensas aos princípios da igualdade e da isonomia e distorça e prejudique a atividade econômica.

Os grandes contribuintes, sendo os responsáveis por boa parte da arrecadação tributária, são intensamente fiscalizados, submetendo-se a regimes de acompanhamento diferenciados.

Além disso, com vistas a garantir a máxima arrecadação tributária, a legislação foi sendo gradualmente alterada, com o objetivo de concentrar a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos em apenas alguns poucos contribuintes. É o que ocorre, por exemplo, nos casos de retenção na fonte e de substituição tributária. Nestas hipóteses, a

Fazenda Pública retira do contribuinte a possibilidade sonegar seus impostos, transferindo a responsabilidade de recolhimento a terceiros responsáveis.

Entretanto, a segurança arrecadatória traz consigo alguns custos. O primeiro deles diz respeito à distorção do perfil constitucional dos tributos e à oneração excessiva da atividade econômica. A instituição da substituição tributária, por exemplo, distorce a incidência do ICMS, que passa a ser um tributo monofásico. Além disso, especialmente quando, ao longo da cadeia de produção e comercialização, as mercadorias e produtos são comercializados por valores inferiores àquele presumido pela substituição, as operações são oneradas com resíduos cumulativos do tributo. O segundo custo refere-se ao aumento da desconfiança existente entre o Fisco e o contribuinte. De fato, instrumentos como a substituição tributária são institucionalizados com o objetivo de simplificar e facilitar a arrecadação dos tributos e a fiscalização dos contribuintes. Entretanto, não se pode ignorar que eles também são instituídos em razão da completa falta de confiança do Fisco em relação àqueles elegidos pela legislação para pagarem tributos. Tendo em vista a característica de reciprocidade das relações humanas, a partir do momento em que a Fazenda Pública age desconfiada, também não é capaz de inspirar confiança. Ao que parece, no geral, os contribuintes são tratados como sonegadores naturais.

Levando em consideração a divisão dos tipos de sistemas tributários proposta por Torgler,⁴⁴² no Brasil é possível dizer que o próprio sistema tributário é guiado pelo pressuposto de que o contribuinte sempre tem a intenção de sonegar seus tributos. De acordo com o artigo 204 do Código Tributário Nacional, “a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.” As disposições são reafirmadas por meio do artigo terceiro da Lei 6.830/80. Além disso, o parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional dispõe que “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Neste cenário, as fiscalizações têm sido conduzidas de forma intensiva. Caso a auditoria encontre quaisquer indícios de irregularidade nas declarações dos contribuintes, tende a autuá-los, especialmente diante da possibilidade de responsabilização pessoal dos auditores. A partir de então, caberá ao contribuinte se defender e produzir todas as provas

⁴⁴² TORGLER, Benno. *op. cit.*, p. 76.

necessárias para atestar a legalidade de seus atos, uma vez que as autuações fiscais consubstanciadas em certidões de dívida ativa possuem presunção relativa de certeza e liquidez.

Conforme defendido por Misabel Derzi, a presunção a que se refere o artigo 204 do Código Tributário Nacional não se difere daquela existente em quaisquer outros atos administrativos e, portanto, não tem o condão de transferir ao contribuinte a responsabilidade de produzir provas mais robustas que as usuais para se defender de autuações improcedentes.⁴⁴³ Apesar do posicionamento irretocável, não são raras as vezes em que o Judiciário transfere a responsabilidade exclusiva de produção de provas para o contribuinte, exarando decisões que se baseiam na presunção de legitimidade, certeza e liquidez conferidas às certidões de dívida ativa.

Em alguns casos, estas provas são especialmente complexas, por muitas vezes envolverem discussões a respeito da intencionalidade dos agentes nos casos de suposta simulação. Caso não obtenham êxito, estarão sujeitos a multas que, no âmbito federal, variam de 75% a 225% do valor do tributo lançado.

Da mesma maneira, os procuradores da Fazenda também devem defender os interesses dos entes públicos, sob pena de responsabilidade funcional. Em regra, os processos e discussões tributárias se estendem por longos anos, mesmo quando há jurisprudência pacífica a favor do contribuinte. Por exemplo, nos casos de julgamentos submetidos à sistemática dos recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça e da repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, a observância do entendimento por parte do Fisco depende de edição de portaria conjunta da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e da Receita Federal do Brasil, que poderá decidir por seguir, ou não, o entendimento fixado pelos instrumentos de pacificação da jurisprudência⁴⁴⁴.

Tal quadro, aliado à alta complexidade da legislação tributária, gera um cenário de altos índices de contenciosos tributários, sejam administrativos ou judiciais. Estima-se que, em 2013, na esfera administrativa federal, 11% do PIB, correspondente a R\$ 528 bilhões,

⁴⁴³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1487-8.

⁴⁴⁴ Neste sentido, vide Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014.

encontrava-se em litígio. Em 2016, a dívida ativa não previdenciária federal chegou ao montante de R\$ 1,84 trilhão, além de outros R\$ 620 bilhões restarem em discussão administrativa e outros R\$ 330 bilhões em litígio judicial⁴⁴⁵.

O fato é que a Fazenda Pública, em parcela relevante dos casos, parte do pressuposto de que o contribuinte possui uma inclinação natural para atos de evasão fiscal e, neste cenário, atua de modo a maximizar a arrecadação tributária a todo custo. As autuações fiscais tem sido cada vez mais intensas, volumosas e, muitas vezes, abusivas. A Fazenda Pública entra no jogo da tributação adotando posições agressivas para a arrecadação de tributos, aumentando as alíquotas, limitando direitos relativos ao creditamento de tributos e intensificando as autuações fiscais.

De acordo com dados da Receita Federal do Brasil⁴⁴⁶, somente as autuações fiscais realizadas em 2017 perfizeram o montante de aproximadamente R\$ 137 bilhões, ou seja, considerando-se a arrecadação tributária total de daquele ano, de R\$ 1,34 trilhões, as autuações representam cerca de 10%. Dos valores autuados, cerca de 98,66% estavam em processo de julgamento e cobrança administrativa e judicial e apenas 0,47% dos valores lançados foram pagos ou parcelados. Os dados referentes aos anos de 2010, 2014 e 2017 demonstram a evolução do cenário da auditoria e cobrança de tributos.

Figura 31: Volume total das autuações em 2010, 2014 e 2017

| Situação | Valores Lançados em 2010 | | Valores Lançados em 2014 | | Valores Lançados em 2017 | |
|----------------------|--------------------------|---------|--------------------------|---------|--------------------------|---------|
| | Valor | % | Valor | % | Valor | % |
| Total | 68.321.188.022 | 100,00% | 124.255.529.210 | 100,00% | 136.644.955.112 | 100,00% |
| Pago/Parcelado | 6.404.359.137 | 9,37% | 6.319.580.320 | 5,09% | 638.407.609 | 0,47% |
| Em Julgamento | 15.606.064.932 | 22,84% | 73.142.410.957 | 58,86% | 53.460.266.850 | 39,12% |
| Em Cobrança | 4.753.493.450 | 6,96% | 15.133.293.302 | 12,18% | 79.378.539.467 | 58,09% |
| Emviado PGFN | 23.970.379.972 | 35,08% | 13.174.000.092 | 10,60% | 1.845.329.043 | 1,35% |
| Outros | 3.590.636.095 | 5,26% | 2.608.229.790 | 2,10% | 1.186.637.011 | 0,87% |
| Julgado Improcedente | 13.996.254.436 | 20,49% | 13.878.014.739 | 11,17% | 135.775.132 | 0,10% |

Dois pontos merecem destaque. O primeiro é o aumento significativo do volume das autuações fiscais. A atuação incisiva dos órgãos fiscalizadores fez com que o valor

⁴⁴⁵ LOZARDO, Ernesto, *et. al.* Uma Proposta de Tributação Bifásica: Simplificação, Agilidade e Diminuição do Contencioso Tributário. In: SIMAS, Erich Endrillo Santos; SACHSIDA, Adolfo. *Reforma Tributária: Ipea-OAB/DF*. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018, p. 11.

⁴⁴⁶ RECEITA FEDERAL DO BRASIL, *Plano Anual da Fiscalização no Brasil 2018*. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf>. Acesso em 6 jul. 2018.

total dos lançamentos tributários dobrasse de 2010 a 2017. Contudo, o segundo ponto é que o pagamento não contencioso destas autuações caiu drasticamente. Enquanto no ano de 2010 cerca de 9,37% dos lançamentos eram pagos de maneira espontânea, em 2017, apenas 0,47% das autuações foram quitadas desta maneira.

Além dos fatores responsáveis pela diminuição da moralidade tributária, algumas explicações podem ser dadas para justificar o fenômeno, algumas delas já exploradas neste trabalho. A primeira diz respeito à sistemática de fiscalização, autuação e atualização dos créditos tributários. Conforme exposto ao longo deste trabalho, apesar das altas penalidades vinculadas às práticas da evasão fiscal, as probabilidades de fiscalização são extremamente baixas. Além disso, a média de duração de um processo administrativo é de 5 anos, enquanto os processos judiciais duram cerca de 8 anos.

Como seu viu no capítulo 4.4.1, o contribuinte pode se utilizar dos tributos não pagos, investindo-os no mercado financeiro para obter lucros ou amortizar seus prejuízos no caso de autuações fiscais. É possível que, diante do atual panorama brasileiro, esta prática tenha se intensificado. Victor Ribeiro Ferreira, analisando a prazo necessário para julgamento dos processos administrativos e judiciais,⁴⁴⁷ ressalta:

[n]o total, são cerca de treze anos em que aquele valor que deveria ser recolhido não o é. Este período compreende mais de uma década, na qual o contribuinte tentará amortizar o seu prejuízo reinvestindo o valor que não foi recolhido, simplesmente porque é mais vantajoso fazê-lo do que pagar ao Fisco. Trata-se de um período em que o dinheiro público é gasto com o Poder Executivo (Receita Federal) e o Poder Judiciário, apenas para cobrar um valor que não foi declarado, com ou sem intenção de fazê-lo. O custo de transação (Coase, 1937) para o Estado é extremamente alto, no entanto, para o contribuinte, postergar a dívida tributária é sinônimo de amortização do dano.

Conjugada à amortização dos prejuízos, é possível apontar a frequente política de concessão de anistias fiscais. Como visto no capítulo 4.2.4, nos últimos anos, desde o ano 2000, somente em âmbito federal, houve a edição de mais de 30 programas de parcelamentos especiais. Alguns deles foram promulgados em um mesmo exercício fiscal.

⁴⁴⁷ O autor ressalta que, de acordo com estudos promovidos pela Fundação Getúlio Vargas, o prazo médio de duração de um processo administrativo no Brasil é de 5 anos e, segundo levantamento realizado pelo IPEA, o prazo de duração de um processo judicial é de 8 anos. FERREIRA, Victor Ribeiro. *Repensando a Autuação Tributária e a Forma de Cobrança do Contribuinte*. In: SIMAS, Erich Endrillo Santos; SACHSIDA, Adolfo. *Reforma Tributária: Ipea-OAB/DF*. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018, p. 11.

As anistias fiscais, por um lado, podem incrementar a arrecadação tributária dos Estados e reduzir os custos administrativos da cobrança dos créditos. Além disso, pode oportunizar àqueles contribuintes honestos uma chance de que regularizem sua situação fiscal em virtude de equívocos cometidos no passado⁴⁴⁸.

Entretanto, também há efeitos negativos, principalmente os observados no longo prazo. A concessão de anistias fiscais acaba sinalizando a todos os contribuintes que os níveis de evasão fiscal encontram-se elevados. Entretanto, quando a edição destes benefícios se torna recorrente, a mensagem transmitida é de que a evasão fiscal é considerada um inofensivo delito, perdoável a qualquer momento.

Os contribuintes honestos, que anteriormente recolhiam seus tributos tempestivamente, podem se sentir prejudicados. Afinal, se o sonegador pode aproveitar destes benefícios, pagando, quando autuado, um pouco mais que o valor do principal do tributo, qual seria o sentido de recolher seus tributos de forma devida? Além de ser mais vantajoso sob o ponto de vista econômico, a moralidade tributária do indivíduo é afetada por estas práticas. O custo financeiro e psicológico de não obedecer à lei tributária é reduzido, propiciando um ambiente favorável à evasão fiscal. O efeito se assevera no longo prazo. Após a concessão de sucessivas anistias, os contribuintes honestos ou desonestos tendem a antecipar os futuros benefícios dos programas especiais de parcelamento.⁴⁴⁹ O efeito é atestado por Tipke, ao afirmar que, “de qualquer modo, não poucos concluem: se a lei com a tolerância estatal é ofendida por muitos, pode-se também atuar desaplicando-a para restabelecer a igualdade de gravame.”⁴⁵⁰

O fato é que, no Brasil, as anistias fiscais se tornaram instrumentos utilizados impensadamente, veiculadas com o único objetivo de arrecadar tributos. A edição de programas de parcelamento acabou se tornando uma estratégia do jogo da tributação disponível para que a Fazenda Pública engrosse a arrecadação. O Estado pressiona os contribuintes de maneira incisiva, penalizando tanto os honestos como os desonestos, especialmente no cenário de uma legislação tributária complexa, com grandes divergências interpretativas. As interpretações e autuações abusivas são frequentemente impostas aos

⁴⁴⁸ TORGLER, Benno. *op. cit.*, p. 265.

⁴⁴⁹ TORGLER, Benno. *op. cit.*, p. 268.

⁴⁵⁰ TIPKE, Klaus. *op. cit.*, p. 111.

contribuintes em valores quase impagáveis. Há, muitas vezes, excesso de exação. Nestas situações, diante da necessidade de se garantir o débito para discuti-lo por meio dos embargos à execução fiscal, muitos contribuintes, mesmo acreditando nas razões que defendem, acabam desistindo do litígio judicial para aderir aos programas de anistia, parcelando os débitos com a redução de juros e multas.

Assim, de um lado, o Estado trata os contribuintes como sonegadores contumazes, autuando-os de modo excessivo, com fundamento em teses duvidosas. De outro, oferece recorrentemente a “oportunidade” para que os débitos tributários lançados sejam quitados com grandes reduções de multas e juros. Esta prática, utilizada repetidamente, possui dois efeitos negativos. Muitas vezes, é o próprio Estado que cria os problemas, para depois oferecer soluções.

O primeiro efeito negativo diz respeito à inevitável diminuição da moralidade tributária dos indivíduos. A partir do momento em que alguns contribuintes recolhem seus tributos da maneira devida, mas sofrem autuações injustas e aqueles que não o fazem não são punidos, ou são perdoados recorrentemente por meio das anistias, de partida, já se tem um desequilíbrio da equidade e justiça. Os contribuintes passam a sentir que podem ser oportunistas e sonegar seus impostos e, a partir de então, as normas sociais relativas ao recolhimento de tributos são enfraquecidas. Os contribuintes passam a não ter razões intrínsecas para o cumprimento de suas obrigações tributárias.

O segundo efeito negativo diz respeito ao deslocamento das matrizes de recompensa e da utilidade esperada na análise das estratégias do pagamento de tributos e da evasão fiscal. Se, por meio da análise puramente racional do teorema da utilidade esperada, o pagamento tempestivo dos tributos é uma estratégia quase sempre dominada, o aumento da probabilidade da concessão das anistias faz com que a sonegação se torne uma atividade lucrativa. Por outro lado, autuações abusivas e indevidas configuram “lucro” para o Estado.

A situação se torna ainda mais crítica quando se está diante da tributação das pessoas jurídicas que, geralmente, competem agressivamente em uma economia de

mercado⁴⁵¹. Caso uma empresa adote as práticas de evasão fiscal, possuirá forte diferencial competitivo se seus concorrentes deixem de adotá-las. O risco de auditorias e autuações fiscais, assim, passa a ser visto como um custo no exercício da atividade empresária. “Para os empresários tributos são custos, os quais incidem na competitividade. Quem não minimiza esse fator sofre desvantagens concorrenciais.”⁴⁵²

Quando se mitiga o sistema punitivo de maneira impensada, tanto as razões morais quanto as razões prudenciais para a ação são prejudicadas. E no Brasil a mitigação do sistema punitivo não acontece apenas por meio das anistias. O próprio sistema penal tributário não tem quaisquer outros objetivos que não o de compelir o contribuinte ao pagamento de seus tributos. Basta ver que, em casos de crimes tributários, o pagamento extingue e o parcelamento suspende a pretensão punitiva do Estado⁴⁵³.

A coerção, mesmo não sendo indispensável, é uma das características mais fundamentais do ordenamento jurídico, e a sua ausência ou mitigação pode trazer consequências psicológicas aos jurisdicionados. Quando uma determinação ou proibição legal é simplesmente exortativa, os cidadãos podem entender que aquela lei não leva a sério seus próprios mandamentos legais e, conseqüentemente, não precisa ser levada a sério pelos indivíduos.⁴⁵⁴

Erich Kirchler, ciente das principais motivações dos cidadãos para o recolhimento dos tributos – razões prudenciais e a moralidade tributária – defende que os sistemas tributários só conseguirão manter níveis adequados de eficiência arrecadatória caso inspirem forte confiança nos contribuintes, ou tenham forte poder de fiscalizar e punir aqueles que não estão dispostos a cumprir com suas obrigações tributárias. A sistemática proposta foi batizada de declive escorregadio:⁴⁵⁵ Para o autor, a força do sistema

⁴⁵¹ “However, firms are subject to important additional constraints due to the competitive environment they are acting in. This produces incentives among the decisions makers to quickly discount a monetary reward into total tax liability. In such a case, only the relative price of rewards would work.” Tradução livre. FELD, Lars P; FREY, Bruno S., TORGLER, Benno. *op. cit.*, p. 19.

⁴⁵² TIPKE, Klaus. *op. cit.*, p. 107.

⁴⁵³ Neste sentido, vide capítulo 4.2.4.

⁴⁵⁴ SCHAUER, Frederick. *op. cit.* p.103.

⁴⁵⁵ “The term ‘slippery slope’ was chosen to illustrate the potential dynamics inherent in the interplay between trust and audits. High compliance can only be maintained with high levels of trust or power. As soon as trust and power are at intermediate levels, the model suggests that a downward spiral may occur: because trust in the authorities is already undermined, monitoring and audits are seen as signals of a ‘cops and

impositivo, juntamente com a confiança inspirada pelo governo, exercem influência direta sobre os níveis da arrecadação tributária. Entretanto, ao menos uma delas deve ser mantida em altos padrões. Isso porque, caso ambas estejam em níveis intermediários, as atitudes do governo com vistas a punir e controlar os contribuintes poderão ser interpretadas como uma quebra na confiança com os indivíduos. Ademais a reciprocidade da relação estará comprometida. Neste ponto, a tendência é que a moralidade se sujeite a uma espiral descendente, em uma espécie de efeito cascata.

De fato, tendo em vista tudo que foi até aqui exposto, um sistema tributário que almeje a eficiência deve ser necessariamente justo, uma vez que grande parte da arrecadação tributária depende do cumprimento voluntário das obrigações tributárias, influenciado pela moralidade individual internalizada. Entretanto, não se pode ignorar o papel das sanções em ambos os aspectos, tanto no fornecimento de razões prudenciais para a ação, quanto para a criação e modificação de normas sociais e na efetivação do sistema justo almejado.

A teoria desenvolvida por Schauer, neste sentido, explica o fenômeno e é confirmada por ele. Em países como o Brasil, nos quais a moralidade tributária encontra-se minada por diversos motivos, dificilmente se atingirão níveis satisfatórios de arrecadação sem que exista um sistema punitivo efetivo, que transmita a mensagem de que o pagamento dos tributos é fundamental para a construção de uma sociedade justa, independentemente do critério de justiça adotado por essa sociedade. Mais que isso, é necessária uma mensagem clara de que o Estado leva a sério tais questões.

A partir de então, com um sistema coercitivo dirigido aos contribuintes desonestos, talvez seja possível fortalecer as próprias normas sociais relativas ao pagamento dos tributos. Obviamente, não se ignora aqui o papel fundamental das instituições que, por meio da correção das desigualdades e das injustiças sociais, poderão, de fato, alterar o perfil do contribuinte, aumentando a moralidade tributária. Certamente, o sistema tributário de determinada comunidade é desenhado de maneira a reproduzir os ideais de justiça por ela adotados. Nas palavras de Charles Adams, “os registros fiscais contam a verdadeira história por trás da vida civilizada. Como as pessoas foram taxadas, quem foi taxado e o

robbers' attitude on behalf of the tax authorities and create even more distrust.” KIRCHLER Erich. *op. cit.* p. 205

que foi tributado, fala mais sobre uma sociedade do que qualquer outra coisa.”⁴⁵⁶ Se o sistema tributário é injusto, é bem provável que os ideais de justiça também estejam distorcidos.

Contudo, as questões de justiça também perpassam pelo sistema sancionador. Cesare Beccaria já dizia que distorção da utilidade da aplicação das penas em si já era um sinal de injustiça.⁴⁵⁷ Deixar de punir os infratores, ou abrandar recorrentemente suas penas, especialmente no sistema tributário, representa verdadeira iniquidade em relação àqueles contribuintes que cumpriram, de forma devida, suas obrigações fiscais.

No caso do Brasil, especificamente, a mitigação do sistema coercitivo ao longo dos anos vem trazendo efeitos devastadores no comportamento do contribuinte e tais efeitos podem ser observados por meio dos dados disponibilizados pela própria Receita Federal do Brasil. Nos últimos anos, o volume de autuações fiscais vem atingindo sucessivos recordes, tendo dobrado desde o ano de 2010. Entretanto, o volume do pagamento espontâneo dos créditos tributários lançados pela fiscalização caiu drasticamente. Naquele ano, de todos os créditos lançados, cerca de 9,37% eram pagos sem que houvesse qualquer discussão, seja administrativa ou judicial. O índice foi reduzido para 5,09% no ano de 2014 e, posteriormente, para míseros 0,47%.

A sonegação fiscal no Brasil se transformou em uma técnica distorcida de planejamentos tributários, nos quais os contribuintes se arriscam na prática da evasão fiscal e, quando detectados, aguardam a certa edição do próximo programa de anistia para que quitem seus débitos com uma enorme redução das multas e juros aplicáveis.

Além disso, a devida estruturação do sistema punitivo tem a capacidade de permitir que a cooperação se desenvolva em casos envolvendo dilemas dos prisioneiros e dilemas sociais. Como se viu, a dificuldade existente nestes casos diz respeito ao fato de os pontos de equilíbrio, traduzidos na opção mais segura aos tomadores de decisão, encontrarem-se na estratégia não cooperativa. Caso cooperem sozinhos, os jogadores provavelmente acabarão em situação muito pior que a inicial. Contudo, a partir do momento em que se

⁴⁵⁶ ADAMS, Charles. *op. cit.*, p 21.

⁴⁵⁷ BECCARIA, Cesare. *Dos Delitos e das Penas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, cap. XXXVIII.

estabelecem mecanismos para punir aqueles que não cooperam e recompensas para aqueles que cooperam, os jogadores terão mais segurança em adotar estratégias cooperativas.

Sob uma visão puramente racional, um sistema coercitivo seria capaz de ajudar nestes problemas, que refletem grande parte dos dilemas enfrentados pela coletividade heterogênea que compõe a sociedade moderna.

Entretanto, não se pode esquecer que o funcionamento do sistema tributário e a imposição das sanções devem pressupor a legitimidade e a justiça do sistema tributário, desde a criação das leis impositivas até o modo como a administração pública se relaciona com os contribuintes. A justiça tributária e a exigência indevida de tributos provoca repulsa social e sabota o surgimento e propagação da moralidade tributária. A administração tributária, incluídos os auditores, procuradores e demais servidores ligados à arrecadação e cobrança tributária devem ter em mente seu papel de protetores do sistema tributário, não de maximizadores da arrecadação.⁴⁵⁸

⁴⁵⁸ Nas palavras de Klaus Tipke, “a maximização de melhores resultados fiscais não pode ser nem o estímulo nem a medida do rendimento do funcionário da Fazenda. A imagem retora é antes de mais nada a de um guardião do Direito Tributário.” TIPKE, Klaus. *op. cit.*, p. 71.

CONCLUSÕES.

Na atualidade, o grande desafio enfrentado pelos governos é a construção de um sistema tributário que seja ao mesmo tempo justo e eficiente. A capacidade de modulação das políticas tributárias atualmente foi limitada pela extrema mobilidade do capital e dos investimentos, que passam a buscar locais em que a tributação da renda e do trabalho são reduzidas. É importante considerar que os Estados, principalmente após o século XVII, transferiram a exploração das atividades econômicas para a iniciativa privada e dependem dos investimentos internos e externos para o desenvolvimento da economia e para a efetivação das políticas públicas pautadas pelos critérios de justiça adotados pela comunidade.

Este cenário tornou ainda mais relevante a capacidade do Estado de compelir seus súditos a obedecerem às leis, especialmente no que diz respeito ao devido e tempestivo cumprimento de suas obrigações tributárias. A desobediência generalizada à lei tributária pode trazer graves consequências à comunidade uma vez que, sem os recursos necessários, dificilmente será possível manter as políticas públicas básicas necessárias à manutenção de uma sociedade livre, segura e justa. Em casos como estes, as bases tributárias tendem a se deslocar para meios seguros, como a folha de salários e o consumo, por via dos instrumentos que retirem do contribuinte a opção de evadir, por exemplo, as retenções nas fontes e demais formas de antecipação do fato gerador, transferindo para responsáveis tributários o encargo de recolher os tributos de terceiros aos cofres públicos. Ocorre que tais práticas acabam por distorcer a economia e afetar os critérios de justiça tributária e distributiva.

Portanto, buscou-se analisar os motivos pelos quais as pessoas obedecem às leis e como se poderia estruturar um sistema tributário que fosse, ao mesmo tempo, eficiente e justo.

O primeiro passo foi analisar a teoria de Frederick Schauer que, baseado em uma visão do positivismo excludente e por meio de uma metodologia inovadora, buscou resgatar e analisar o efeito do Direito posto no fornecimento de razões para a ação.

A teoria de Hart representou verdadeira revolução na filosofia do Direito, ao afirmar que as ciências jurídicas não deveriam ser analisadas sob a visão do chamado *homem mau*, mas, sim, na visão do *homem confuso*. O Direito deveria funcionar como guia de comportamento para os indivíduos que, em regra, obedeceriam as normas independentemente dos instrumentos coercitivos à disposição da lei. As sanções, apesar de importantes para garantir a ordem social, teriam uma proeminência secundária na compreensão do fenômeno jurídico. O contraponto feito à teoria de Austin foi amplamente aceito pela comunidade jurídica e acadêmica, relegando à coerção um papel secundário no Direito.

Schauer, porém, observa que, no mundo real, as coisas não funcionam desta maneira. Na ausência dos instrumentos coercitivos, entendidos como uma das características mais evidentes do Direito, dificilmente será possível garantir a obediência à lei, especialmente nos casos em que seus ditames são contrários aos interesses e convicções pessoais. Observou-se que o comportamento humano é complexo e não pode ser analisado sob o enfoque da dualidade dos atos egoístas em contraponto aos atos de obediência ao Direito. Foi notado, também, que tanto a psicologia e a sociologia quanto a biologia atualmente rejeitam o chamado egoísmo universal, de modo que as pessoas são capazes de agir de modo legitimamente altruísta. Em alguns casos, nossas convicções sociais, morais e econômicas coincidem com as determinações legais e, assim, mesmo que o indivíduo aja em conformidade com o Direito, não está a obedecê-lo. Nestes casos, a existência da lei formal positivada, ou *first-stage law*, não exerce qualquer influência na conduta individual.

Assim sendo, o autor partiu do pressuposto de que a análise dos efeitos do Direito positivo no comportamento humano somente seria possível por meio de seu isolamento metodológico das demais ordens normativas. As evidências demonstram que, nestes casos, dificilmente os cidadãos e oficiais obedecem às leis. Na ausência de sanções, as pessoas tendem a agir de acordo com suas convicções morais e pessoais, de modo que estes atos podem coincidir ou não com as exigências do ordenamento legal.

Foi observada uma íntima relação entre o sistema jurídico e as normas sociais e morais. As normas sociais importantes geralmente são introjetadas no ordenamento e transformadas em normas para que seja possível garantir, ao mesmo tempo, a obediência à

lei e a coesão social. Da mesma maneira, especialmente em situações morais controversas, a lei, sustentada pela ameaça do uso da força, possui a capacidade de alterar comportamentos, resolver disputas morais e, eventualmente, criar ou modificar normas sociais e morais.

A teoria schaueriana não pretendeu dizer que o ordenamento jurídico deve se basear exclusivamente no uso da força, mas, sim, que a coerção se apresenta como um dos principais instrumentos à disposição do Estado para o fornecimento de razões prudenciais para a ação e para a organização e o controle social.

Com o intuito de analisar a questão sob uma perspectiva puramente racional e econômica, buscou-se auxílio da teoria dos jogos, amplamente difundida nas mais diversas áreas, para o estudo das situações de interação estratégica. Para tanto, parte-se do pressuposto que os indivíduos são racionais e sempre pretendem maximizar suas recompensas, baseados nas estratégias à sua disposição em cada uma das situações. Observou-se que, nestes tipos de situação, os jogadores buscam fixar suas estratégias com base em um conceito de equilíbrio, traduzido nas opções que garantam a melhor recompensa ou os menores prejuízos em cada interação.

Ocorre que, em várias situações, caso todos os indivíduos se pautem por este tipo de escolha, acabam atingindo o pior resultado coletivo possível. Estes jogos são amplamente conhecidos pelo teorema do Dilema do Prisioneiro, no qual dois jogadores encontram-se em situação paradoxal. Transpondo as aplicações teóricas para o âmbito populacional, o jogo se transforma nos chamados dilemas sociais. Nestes casos, as atitudes não cooperativas realizadas por apenas um indivíduo dificilmente serão sentidas pela comunidade. Contudo, caso a prática se generalize, todos acabarão em uma situação pior. Como se viu, estas situações são vivenciadas diariamente no mundo real, geralmente em questões que envolvem interesses coletivos, como, por exemplo, a proteção ao meio ambiente, a imposição de barreiras ao livre comércio e a própria tributação.

Analisaram-se especificamente os jogos da tributação, sob dois aspectos. No primeiro, foi observada a relação existente entre os próprios governos que, para atrair capitais, acabam por reduzir os patamares da tributação interna. Em um primeiro momento, é possível que este ente seja capaz de atingir seus objetivos. Entretanto, a prática passa a

ser replicada pelos demais, com o objetivo de retaliar a estratégia do primeiro e garantir a manutenção dos investimentos no seu território. Ao final, todos os estados acabam com uma capacidade arrecadatória mitigada, ou seja, em situação pior que a inicial.

Do mesmo modo, estudou-se a relação entre os Estados e seus contribuintes, que também traduz uma situação paradoxal de dilemas sociais. Caso um contribuinte deixe de recolher seus tributos, pode obter recompensas melhores através da utilização dos recursos destinados ao pagamento dos impostos de maneira mais adequada a seus interesses pessoais. Porém, se a prática da evasão fiscal se generalizar, o Estado provavelmente entrará em colapso, visto que sua principal fonte de sustento, atualmente, decorre da arrecadação tributária.

Neste sentido, foi possível observar que as regulações e a possibilidade de se punir ou recompensar os comportamentos dos indivíduos exercem papel fundamental na busca por um ambiente cooperativo. De acordo com as teorias propostas por Michael Allingham e Agnar Sandmo, o recolhimento dos tributos possui relação direta com a intensidade das punições e a probabilidade de auditorias fiscais e autuações. Baseados no teorema da utilidade esperada, os autores analisaram o processo de tomada de decisão racional dos contribuintes que deveriam escolher entre omitir ou não seus rendimentos. As considerações representaram um marco na análise do *compliance* fiscal e até hoje são aceitas, mesmo que de forma relativa.

Ocorre que, observando-se a baixa capacidade de fiscalização e de controle do Estado, a teoria da utilidade esperada não é capaz de explicar os altos níveis de arrecadação tributária computada. Se a metodologia de análise proposta fosse utilizada pela população em geral, os níveis de arrecadação estariam em patamares insustentáveis. A incapacidade de teoria de Allingham e Sandmo serviu de incentivo para que diversos pesquisadores a testassem de maneira teórica e empírica. As evidências apontaram que o processo de tomada de decisão dos contribuintes é complexo, sofrendo influência de fatores sociais, morais e econômicos.

Conforme exposto, Benno Torgler demonstrou que, além dos fatores econômicos externos ao indivíduo, a decisão acerca do recolhimento dos tributos é influenciada por razões intrínsecas, internalizadas pelo sujeito em decorrência do panorama da sociedade

em que está inserido. Estas razões são criadas e internalizadas por diversos fatores e compõem a chamada *moralidade tributária*.

A moralidade tributária é criada e influenciada por elementos que compõem o corpo social e as maneiras como as instituições são organizadas e se relacionam com os indivíduos. Torgler divide tais elementos em três grupos: (i) as normas sociais e os sentimentos morais, (ii) a equidade e (iii) a relação do contribuinte com o Estado e suas instituições.

Todos os fatores possuem íntima relação com os critérios de reciprocidade existentes em relação ao contribuinte, seus pares e o Estado. Quando a moralidade tributária de um país se encontra em níveis elevados, os contribuintes tendem a recolher seus tributos independentemente das sanções e dos possíveis benefícios advindos das práticas de evasão fiscal. Entretanto, quando a moralidade tributária está abalada, abre-se espaço para comportamentos oportunistas, e a análise acerca do cumprimento das obrigações fiscais passa a ser realizada no modelo proposto por Allingham e Sandmo, ou seja, baseado exclusivamente na utilidade esperada e na análise racional das recompensas fundadas na intensidade das sanções e na probabilidade de autuações.

Diante destas considerações foi possível analisar o sistema tributário brasileiro e suas características peculiares.

De início, é necessário dizer que o Brasil é notadamente um país de extremas desigualdades sociais. A renda e os meios de produção concentram-se abundantemente nas mãos do percentil superior das famílias mais ricas. As desigualdades e injustiças estendem-se para o sistema tributário. Como visto, a arrecadação brasileira se concentra na tributação do consumo e dos rendimentos assalariados, que representam cerca de 75% de todos os tributos recolhidos. Conseqüentemente, o sistema tributário brasileiro é regressivo.

A tributação do consumo, especialmente no que diz respeito a bens e serviços básicos, inevitavelmente adquiridos por toda a população, não diferencia as rendas das pessoas que os adquirem. Estudos do IPEA demonstraram que os impactos destes tributos nas famílias de baixa renda são extremamente altos. Nas famílias com renda de até 2 salários mínimos, cerca de 50% dos rendimentos mensais são devolvidos sob a forma de

tributos indiretos. Este impacto nas famílias que auferem até 30 salários mínimos beira os 25%.

Por mais que, em um cenário de competição internacional por capitais, o sistema regressivo fosse justificável, no Brasil as políticas de redistribuição de renda e prestação de serviços públicos não são efetivas e não conseguem corrigir as distorções provocadas pela penalização dos contribuintes com rendas inferiores.

No cenário brasileiro são comuns as notícias de fraudes em licitações públicas e a percepção geral é de que o desperdício de recursos públicos é a regra. Aliados a isso, os recorrentes escândalos de corrupção nos órgãos do Executivo, Legislativo e Judiciário acabam por minar a confiança dos cidadãos nas instituições.

No que diz respeito à relação dos contribuintes com a Fazenda Pública, observa-se uma frequente atuação incisiva dos órgãos fiscalizadores para maximizar as autuações fiscais. A preocupação exclusiva com volume de tributos arrecadados acaba gerando distorções e injustiças no sistema econômico e tributário. Essas anomalias são observadas desde a criação das leis impositivas, que instituem e mantêm um sistema tributário regressivo, até as atividades de controle e fiscalização, quando os auditores da Receita Federal lavram autos de infração exigindo tributos excessivos, com base em teses duvidosas.

Como se viu, a Fazenda Pública tem aumentado sistematicamente os valores decorrentes de autuações fiscais. No ano de 2010, foram lançados cerca de R\$ 68 milhões de reais. Já no ano de 2017, este número alcançou o montante de R\$ 136 milhões. O modo agressivo de atuação dos órgãos fiscalizadores acaba por prejudicar tanto os contribuintes desonestos como aqueles honestos que, em virtude da complexidade do sistema tributário, acabam cometendo equívocos no recolhimento dos seus tributos. Os auditores fiscais, com a atividade plenamente vinculada, promovem autuações mesmo quando há dúvidas em favor do contribuinte, sob risco de aplicações de penalidade funcional.

Da mesma maneira, as procuradorias adotam a postura de levar as discussões judiciais às últimas instâncias, mesmo quando há posicionamento contrário consolidado dos tribunais superiores a este respeito.

Se, por um lado, a fiscalização é firme e muitas vezes excessiva, por outro, recorrentemente são oferecidas aos contribuintes anistias fiscais com descontos relevantes de juros e multas. Desde o ano 2000, mais de 30 programas de parcelamento especial foram concedidos em âmbito federal. A utilização destes veículos de regularização tributária certamente representam uma fonte extra de arrecadação aos cofres públicos. Contudo, a edição desenfreada de programas de anistia possui efeitos negativos no longo prazo. Os contribuintes honestos, em certo ponto, sentem-se prejudicados por recolherem tempestivamente seus tributos, já que aos sonegadores é conferida a oportunidade de regularização fiscal por meio das anistias.

Com a mitigação da moralidade tributária, os contribuintes passam a analisar o sistema de maneira puramente racional e, diante da esperança e da expectativa de que novos programas de parcelamento sejam editados, deixam de cumprir com suas obrigações, aproveitando-se da baixa probabilidade de auditorias e fiscalizações.

Estes resultados são traduzidos em números. No ano de 2010, de todo o volume de tributos lançados por meio dos autos de infração, 9,37% eram quitados espontaneamente, sem que houvesse qualquer contencioso administrativo ou judicial. No ano de 2014, este percentual caiu para 5,09%, atingindo 0,47% em 2017. O jogo da tributação afasta-se, cada vez mais, da tão almejada cooperação.

A aplicação das bases teóricas revela que a moralidade tributária no Brasil, muito provavelmente, encontra-se em baixos níveis, o que é reforçado pela evolução do número de autuações pagas sem questionamentos administrativos e judiciais. Em cenários como este, é fundamental que haja um aparato coercitivo forte, porém, corretamente aplicado, por dois principais motivos. O primeiro deles é que o aumento da probabilidade de sanções desloca os pontos de equilíbrio em razão da diminuição da utilidade esperada de se sonegar impostos e, conseqüentemente, o deslocamento se dá em direção às atitudes mais cooperativas. Por outro, a punição dirigida aos sonegadores transmite a mensagem de que as atitudes não cooperativas não serão toleradas e de que aqueles dispostos a recolher devidamente seus tributos não serão prejudicados. De fato, o sistema punitivo possui implicações diretas na percepção social dos critérios de justiça e diz muito sobre a sociedade no qual se insere.

É indispensável que o Brasil altere suas estruturas e implemente instrumentos de consecução da justiça social e tributária. Somente assim poderá aumentar a moralidade tributária de seus contribuintes, visando um Estado cooperativo perene. Para tanto, a relação entre o Estado, o Fisco e os contribuintes deve ser aprimorada, levando em consideração os critérios de reciprocidade. O jogo não pode continuar da maneira como vem sendo conduzido pelos agentes envolvidos.

Os contribuintes tomam todas as possíveis medidas para reduzir sua carga tributária, mesmo que para isso cometam ilegalidades, e a mitigação do sistema sancionador acaba por contribuir para a adoção das práticas evasivas. Por outro lado, as instituições tem encarado o contribuinte como mero meio para a se garantir votos e tributos. A fazenda pública atua de forma cada vez mais incisiva, restringindo os direitos do contribuinte para engrossar a arrecadação, partindo da presunção de existência de uma inclinação natural para práticas evasivas. Cada um joga buscando maximizar suas próprias recompensas e, ao final, todos encontram-se em situação indesejada. A ausência de respeito e de reciprocidade nas relações acaba por mitigar a moralidade tributária e impede o crescimento de razões intrínsecas para o recolhimento voluntário de tributos. Nesse cenário, é indispensável que haja uma mudança gradual no modo como tanto o contribuinte quanto a fazenda pública encaram essa relação, considerando especialmente a reciprocidade de tratamentos. Caso contrário, dificilmente a cooperação voluntária poderá surgir.

Contudo, parte das mudanças deve passar, também, pelo sistema coercitivo. Caso contrário, dificilmente o Estado atingirá níveis satisfatórios de arrecadação tributária, estando fadado ao colapso. Em cenários como o vivenciado pelo Brasil, diante da fragilidade da moralidade tributária, a mitigação do sistema punitivo representa uma gradual diminuição do *compliance* fiscal, e a tendência é de que a evasão se torne uma prática cada vez mais difundida.

A partir do momento em que o Estado não é capaz de incutir em seus cidadãos razões morais para agir, nem consegue punir os infratores por atitudes egoístas e não cooperativas, está cada vez mais próximo do estado hobbesiano, no qual todos estão contra todos e a vida é solitária, pobre, desagradável, brutal e curta.

REFERÊNCIAS E BIBLIOGRAFIA BÁSICA PRELIMINAR

ADAMS, Charles. *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization*. 2. ed. New York: Madison Books, 2001

ALARIE, Benjamin. The Challenge of Tax Avoidance for Social Justice in Taxation. In: GAISBAUER, Helmut P., SCHWEIGER, Gottfried, SEDMAK, Clemens. *Philosophical Explorations of Justice and Taxation. National and Global Issues*. 1ª ed. Switzerland: Springer, 2015.

ALLINGHAM, Michael G; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, v 1, n 3-4, 1972, p. 323-338.

ALM, James; JACKSON, Betty, MCKEE, Michael. Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data. *National Tax Journal*, vol. 45, n. 1, 1992, p. 108. Disponível em: <<http://www.ntanet.org/NTJ/45/1/ntj-v45n01p107-14-estimating-determinants-taxpayer-compliance.pdf>>. Acesso em 09 nov. 2015.

ALM, James; SANCHES, Isabel; JUAN, Ana. Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance. *Kyklos*, v. 48, p. 3-18, 1995.

ALM, James, MCCLELLAND, Gary; SCHULZE, William. Why Do People Pay Taxes?. *Journal of Public Economics*. n. 48, p. 21-38, 1991.

AMARAL, Gilberto Luiz do; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do; OLENIKE, João Eloi. *Cálculo do IRBES: Estudo sobre a Carga Tributária/PIB x IDH*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 2015. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2171/IRBES2015.pdf>>. Acesso em 11 nov. 2015.

ANDREONI, James; HARBAUGH, William, VESTERLUND, Lise. The Carrot or the Stick: Rewards, Punishment and Cooperation. *American Economic Review*, v. 93, n. 3, 2003, p. 893-902. Disponível em: <<http://www.pitt.edu/~vester/AER2003.pdf>>. Acesso em: 22 jun. 2018

AUSTIN, John. *The province of jurisprudence determined*. New York: Cambridge University Press, 1995.

AVI-YONAH, Reuven. The Three Goals of Taxation. *Tax Law Review*, v. 59, n. 4, 2007. Disponível em <<https://ssrn.com/abstract=1076759>>. Acesso em 11 nov. 2015.

AXELROD, Robert. *The Evolution of Cooperation*. New York: Basic Books Inc. Publisher, 1984.

BAGGIO, Marco Aurélio. A Decadência dos Costumes no Brasil. In: PITCHON, Célia Pimenta Barroso. *Abordagem Multidisciplinar sobre a Moralidade no Brasil*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

BAKAN, Joel. *The Corporation: The Pathological Pursuit of Profit and Power*. New York: Free Press, 2004.

BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BANKMAN, Joseph; WEISBACH, David. The Superiority of an Ideal Consumption Tax over an Ideal Income Tax. *Stanford Law Review*, vol. 58, p. 1422-1428, Stanford, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2002

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Estado Democrático de Direito Pós-Providência Brasileiro em Busca da Eficiência Pública e de uma Administração Pública mais Democrática*. Disponível em <<http://www.pos.direito.ufmg.br/rbepdocs/098119158.pdf>>. Acesso em 18 nov. 2015.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço*. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2015, p. 131.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Porque a “guerra fiscal”? Os desafios do Estado na modernidade líquida. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*. v. 102. Belo Horizonte: Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, 2011

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Fernanda Alen Gonçalves da. Thomas Piketty: Desigualdad y Tributación. *Revista de Políticas Públicas*. v. 7 n. 2. Santiago: Universidad de Santiago de Chile, 2015, p. 85-86.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. Do federalismo de cooperação ao federalismo canibal: A Lei Kandir e o desequilíbrio do pacto federativo. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, v. 55, n. 217, p. 157-180, jan./mar. 2018.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MUZZI FILHO, Carlos Victor Muzzi. A Guerra Fiscal do ICMS e os Critérios Especiais de Tributação para Prevenir Desequilíbrios da Concorrência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 233, mar. 2015,

BATSON, Charles D.; SHAW, Laura L. Evidence for Altruism: Toward a Pluralism of Prosocial Motives. *Psychological Inquiry*. v. 2 n. 2. p. 107-122., 1991.

BAUM, William M. *Compreender o Behaviorismo: Comportamento, cultura e evolução*. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

BAUMAN, Zigmunt. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Zahar, 2001

BAUMEISTER, Roy F. et al. *Bad is Stronger than Good* Review of General Psychology. v. 5, 2001, p. 323-370. Disponível em: <<http://assets.csom.umn.edu/assets/71516.pdf>>. Acesso em: 22 jun. 2018.

BECCARIA, Cesare. *Dos Delitos e das Penas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, cap. XXXVIII.

BENTHAM, Jeremy. *Uma Introdução aos Princípios da Moral e da Legislação*. São Paulo: Abril Cultural, 1979.

BERNARDES, Flávio Couto; CARVALHO, Antônio Roberto Winter de. *Da Função Extrafiscal das Multas Tributárias e o Desenvolvimento Econômico*. Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI. Fortaleza: 2010, p. 4190. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3085.pdf>>. Acesso em: 04 out. 2015.

BIERMAN, Harold Scott; FERNANDES, Luis. *Teoria dos Jogos*. 2.ed. São Paulo: Person Prentice Hall, 2011.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2010,

BRASIL. *Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional*. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2009.

BROW, Karen B. *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*. Ius Gentium: Comparative Perspectives on Law and Justice, vol 12. Washington: Springer, 2012.

BUSTAMANTE, Thomas. Coercion and the Normativity of Law: Some Critical Remarks on Frederick Schauer's The Force of Law. In: BEZEMEK, Christoph; LADAVAC, Nicoletta. *The Force of Law Reaffirmed: Frederick Schauer Meets the Critics*. Cham: Springer International Publishing AG, 2016.

CALEIRO, João Pedro. *Os paraísos fiscais importam mais do que você imagina*. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/os-paraisos-fiscais-importam-mais-do-que-voce-imagina>>. Acesso em 30 jun. 2018.

CHANG, Ha-Joon. *23 coisas que não nos contaram sobre o capitalismo*. São Paulo: Cultrix, 2013, p. 16.

CHRISTOPHERSON, Edward R.; MORTWEET, Susan L. *Parenting that Works: Building Skills that Last a Life-time*. Chicago: American Psychological Association, 2003, p. 31-45, 65.

COASE, Ronald H. *The Problem of Social Cost*. The Journal of Law and Economics, v. 3, 1960. Disponível em <<https://www.law.uchicago.edu/files/file/coase-problem.pdf>>. Acesso em: 07 jun de 2018

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COLMAN, Andrew, M. *Game Theory and its Applications in the Social and Biological Sciences*. 2. ed. New York: Routledge, 2003.

COMPARATO, Fábio Konder. O indispensável direito econômico. In: MENDESTEPEDINO, Gustavo José; FACHIN, Luiz Edson (org.). *Doutrinas Essenciais: obrigações e contratos*. São Paulo, RT, 2011

CORNELL COLLEGE. *Dr. Martin Luther King's visit to Cornell College*. Disponível em: <<http://news.cornellcollege.edu/dr-martin-luther-kings-visit-to-cornell-college/>> Acesso em: 02 jun. 2018.

CREMER, David de, *et. al.* *Cooperating if one's Goals are Collective-Based: Social Identification Effects in Social Dilemmas as a Function of Goal- Transformation*. *Journal of Applied Social Psychology*. v. 38, n. 6. jun-2008, p. 1562-1579.

DANZINGER, Shai; LEVAV, Jonathan; AVNAIM-PESSO, Liora. Extraneous factors in judicial decisions. *PNAS*, Boston, *Broad Institut*, v.108, n.17, p.6889-6892, abr 2011. Disponível em: <<http://www.pnas.org/content/pnas/108/17/6889.full.pdf>>. Acesso em 16 jun. 2018.

DAWES, Robin M.; MCTAVISH, Jeanne; SHAKLEE, Harriet. Behavior, Communication, and Assumptions About Other Peoples' Behavior in a Commons Dilemma Situation. *Journal of Personality and Social Psychology*, n. 35, 1977.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A Ética nos Tributos. In: PITCHON, Célia Pimenta Barroso. *Abordagem Multidisciplinar sobre a Moralidade no Brasil*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009,

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2.ed. São Paulo: Revista do Tribunais, 2007, p. 35.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, vol. 16, n. 108. Brasília, 2014.

DIAS, Maria Tereza Fonseca Dias; GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa. *(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2014.

DITTO, Peter H; PIZARRO, David A; TANNENBAUM, David. *Motivated Moral Reasoning*. In BARTELS, Daniel M. *et. al.* *The Psychology of Learning and Motivation*, v.50. Burlington: Academic Press, 2009, pp.307-338.

DWORKIN, Ronald. A New Philosophy for International Law. *Philosophy & Public Affairs*, v. 41, n. 1. New Jersey: Wiley, 2013.

DWORKIN, Ronald. *A Raposa e o Porco - Espinho: Justiça e Valor*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2014.

DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002

DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

ERARD, Brian; FEINSTEIN, Jonathan S. The role of moral sentiments and audit perceptions in tax compliance. *Public Finance*, n. 49, p. 70-89, 1994.

FALKINGER, Josef; WALTHER, Herbert. Rewards versus penalties: on a new policy against tax evasion. *Public Finance Quarterly*, v. 19, n. 1, p. 67-79, 1991.

FAO; IFAD; WFP. *Achieving Zero Hunger: the critical role of investments in social protection and agriculture*. Rome: FAO, 2015. Disponível em: <<http://www.fao.org/3/a-i4777e.pdf>>. Acesso em: 11 nov. 2015.

FATORELLI, Maria Lúcia. *Auditoria Cidadã da Dívida dos Estados*. Brasília: Inove Editora, 2013.

FEHR, Ernst; GÄCHTER, Simon. Altruistic punishment in humans. *Nature*, n. 415, p. 137-140, jan. 2002.

FEHR, Ernst; GÄCHTER, Simon. Fairness and Retaliation: The Economics of Reciprocity. *The Journal of Economic Perspectives*, v. 14, n. 3, p. 159-181, 2000.

FEHR, Ernst; GÄCHTER, Simon. Reciprocity and economics. The economic implications of Homo reciprocans. *European Economic Review*, v. 14, n. 3-5, p. 845-859, 1998.

FELD, Lars P; FREY, Bruno S. *Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated*. Institute for Empirical Research in Economics Working paper series n. 98, University of Zurich, 2002, p. 4 Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=263351> Acesso em: 5 jun. 2018.

FELD, Lars P; FREY, Bruno S., TORGLER, Benno. *Rewarding honest taxpayers? Evidence on the impact of rewards from field experiments*. Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA) Working Paper, v. 16, 2006.

FELD, Lars P; FREY, Bruno S. *Tax Evasion in Switzerland: The Roles of Deterrence and Tax Morale*. Institute for Empirical Research in Economics Working paper series n. 284, University of Zurich, 2006. Disponível em: <<http://www.zora.uzh.ch/id/eprint/52241/>>. Acesso em 5 jul. 2018.

FERREIRA, Victor Ribeiro. *Repensando a Autuação Tributária e a Forma de Cobrança do Contribuinte*. In: SIMAS, Erich Endrillo Santos; SACHSIDA, Adolfo. *Reforma Tributária*: Ipea-OAB/DF. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018.

FIANI, Ronaldo. *Teoria dos Jogos*. 4.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015, p. 4

FIESP. *Custo da corrupção no Brasil chega a R\$ 69 bi por ano*. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/noticias/custo-da-corrupcao-no-brasil-chega-a-r-69-bi-por-ano/>>. Acesso em: 11 nov. 2015.

FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

FRANK, Michael J.; REILLY, Randall C.; SEEBERGER, Lauren C. By Carrot or by Stick: Cognitive Reinforcement Learning in Parkinsonism. *Science*, v. 306, 2004. Disponível em: <<http://science.sciencemag.org/content/306/5703/1940/tab-pdf>>. Acesso em 25 mai 2018.

FRANK, Robert H. *Passions within reason: the strategic role of the emotions*. New York: Norton & Company, 1988.

G1. 68% apoiam impeachment de Dilma, diz pesquisa Datafolha. Disponível em: <<http://g1.globo.com/politica/noticia/2016/03/68-apoiam-impeachment-de-dilma-diz-pesquisa-datafolha.html>>. Acesso em 17 jun. 2018.

GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

GAVISON, Ruth. Comment: Legal Theory and the Role of Rules. *Harvard Journal of Law and Public Policy*, v. 14, n. 3. Oxford: Claredon, 1991

GERALDO; Rogério. Royalties do Petróleo são mal utilizados. Disponível em: <<http://www.usp.br/aun/exibir.php?id=5823>>. Acesso em: 11 nov.2015.

GNEEZY, Uri; RUSTICHINI, Aldo. A Fine is a Price. *Journal of Legal Studies*, v. 29, n. 01, jan. 2000. p. 1-17.

GOIS, Chico de. *Índice de aprovação do governo Dilma é de 9%, revela CNI-Ibope*. Disponível em:<<https://oglobo.globo.com/brasil/indice-de-aprovacao-do-governo-dilma-de-9-revela-cni-ibope-16620595>>. Acesso em 17 jun. 2018.

GRAPPERHAUS, Ferdinand. *O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens*. Trad. André Mendes Moreira. Amsterdam: IBDF. No prelo. 2017.

GREENBERG, Mark. The Moral Impact Theory of Law. *The Yale Law Journal*, vol. 123, n. 5, New Haven: The Yale Law Journal Company, 2014.

HABERMAS, Jürgen. *Legitimation Crisis*. Cambridge: Polity Press, 1988.

HABERMAS, Jürgen. *Verdade e Justificação: Ensaios filosóficos*. Trad. Milton Camargo Mota. São Paulo: Edições Loyola, 2004.

HAMILTON, William Donald. The genetical evolution of social behaviour. I & II. *Journal of Theoretical Biology*, v. 7, n. 1, 1964, p. 1-52.

HART, Hebert. *O Conceito de Direito*. Trad. Ribeiro Mendes. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

HAYWOOD, O. G.; Military Decision and Game Theory. *Journal of the Operations Research Society of America*, v.2, n. 4, 1954. Disponível em: <<https://www.calpoly.edu/~aamendes/GTweb/Military.pdf>>. Acesso em:22 jun. 2018.

HOBBS, Thomas. *Leviatã ou matéria, forma e poder de uma república eclesiástica e civil*. Trad. João Paulo Monteiro, Maria Beatriz Nizza da Silva, Claudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

HOLMES JR., Oliver Wendell. *The Path of the Law*. Auckland: The Floating Press, 2009, p. 10.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999.

IBGE. Em 2014, PIB varia 0,1% e totaliza R\$ 5,52 trilhões. Disponível em: <<http://saladeimprensa.ibge.gov.br/noticias.html?view=noticia&id=1&idnoticia=2857&busca=1&t=2014-pib-varia-0-1-totaliza-r-5-52-trilhoes>>. Acesso em 19 nov. 2015.

IBGE. *Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira: 2017*. Rio de Janeiro: IBGE, 2017

INTERNATIONAL MONETARY FUND. *World Economic Outlook database*. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2017/02/weodata/download.aspx>>. Acesso em 26 jun. 2018.

JUSS, Satvinder. *Burqa-Bashing in the European Court of Human Rights and the Charlie Hebdo Cartoons*. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2979447>. Acesso em 18 jun. 2018.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. 6ª. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

KIRCHLER Erich. *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. New York, Cambridge University Press, 2007.

LANDES, Xavier. Why Taxing Consumption? In: GAISBAUER, Helmut P., SCHWEIGER, Gottfried, SEDMAK, Clemens. *Philosophical Explorations of Justice and Taxation: National and Global Issues*. 1ª ed. Switzerland: Springer, 2015.

LENCASTRE, Marina Prieto Afonso. *Bondade, Altruísmo e Cooperação. Considerações evolutivas para a educação e a ética ambiental*. Revista Lusófona de Educação, v. 15, n. 15, aug. 2010. Disponível em: <<http://revistas.ulusofona.pt/index.php/rleducacao/article/view/1527>>. Acesso em: 11 jun 2018.

LEVI; Margaret; SACKS, Audrey; TYLER, Tom. *The Reasons for Compliance with Law*. Sidney: The United States Studies Centre, 2008, p. 1.

LIBRARY OF CONGRESS, *European Court of Human Rights; France: Recent Court Decisions on Islamic Veil Bans*. Disponível em: <<http://www.loc.gov/law/foreign-news/article/european-court-of-human-rights-france-recent-court-decisions-on-islamic-veil-bans/>>. Acesso em: 18 jul. 2018.

LISTOKIN, Yair; SCHIZER, David. I Like to Pay Taxes: Taxpayer Support for Government Spending and the Efficiency of the Tax System. *Tax Law Review*, n. 66, New York University School of Law, 2012-2013.

LOZARDO, Ernesto, *et. al.* Uma Proposta de Tributação Bifásica: Simplificação, Agilidade e Diminuição do Contencioso Tributário. In: SIMAS, Erich Endrillo Santos; SACHSIDA, Adolfo. *Reforma Tributária*: Ipea-OAB/DF. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018

LUCE, Duncan R.; RAIFFA, Howard. *Games and Decisions: Introduction and Critical Survey*. New York: Wiley, 1957.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao compliance tributário. *Caderno de Finanças Públicas/Escola de Administração Fazendária*, v. 14, p. 327-342, 2014.

MENÉNDEZ, Augustín José. *Justifying Taxes: Some Elements for a General Theory of Democratic Law*. Dordrecht (Holanda): Kluwer Academic Publishers, 2001.

MÉRÓ, László. *Moral Calculations: Game Theory, Logic and Human Frailty*. New York: Springer, 1998.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Efeito Redistributivo da Política Fiscal no Brasil*. Brasília, 2017. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/boletim-de-avaliacao-de-politicas-publicas/arquivos/2017/efeito_redistributivo_12_2017.pdf>. Acesso em 28 jul. 2018.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NASH, John F. *Non-Cooperative Games*. Thesis (PhD) - Mathematics Department, Princeton University. New Jersey, 1950. Disponível em <http://web.archive.org/web/20150608125658/http://www.princeton.edu/mudd/news/faq/topics/Non-Cooperative_Games_Nash.pdf>. Acesso em 20 jul. 2018.

NERI, Marcelo Cortês; SOUZA, Pedro H. G. Ferreira de; VAZ, Fábio Monteiro. *Efeitos Macroeconômicos do Programa Bolsa Família: Uma Análise Comparativa das Transferências Sociais*. Programa Bolsa Família: uma década de inclusão e cidadania, org: Tereza Campello, Marcelo Côrtes Neri. – Brasília: Ipea, 2013.

NEUMANN, John Von; MORGENSTERN, Oskar. Theory of Games and Economic Behavior. *American Journal of Agricultural Economics*, v. 27, n. 3, 1945. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/0375/379194a6f34b818962ea947bff153adf621c.pdf>>. Acesso em 22 jun. 2018.

OECD/Korea Institute of Public Finance. *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies, n. 22, p. 25-40, OECD Publishing, 2014. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264224520-en>>. Acesso em 07 set 2015.

PALAN, Ronen; MURPHY, Richard; CHAVAGNEUX, Christian. *Tax havens: how globalization really works*. Ithaca: Cornell University Press, 2010.

PALOS, Aurélio Guimarães Cruvinel. *A Constituição de 1988 e o Pacto Federativo Fiscal*. Brasília: Câmara dos Deputados, 2011. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema10/2011_480.pdf>. Acesso em 05 de jul. 2016.

PASTORE, Stela. *Juristas condenam julgamento político de Lula*. Disponível em: <<https://www.extraclasse.org.br/exclusivoweb/2018/01/juristas-condenam-julgamento-politico-de-lula/>>. Acesso em 16 jun. 2018.

PETIÇÃO PÚBLICA. *A Nova Campanha da Legalidade: Manifesto de Juristas em Defesa da Constituição e do Estado de Direito*. Disponível em: <<http://www.peticaopublica.com.br/pview.aspx?pi=br89296>>. Acesso em: 17 jun. 2018.

PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013.

POGGE, Thomas. The Role of International Law in Reproducing Massive Poverty. In: BESSON, Samantha. TASIOULAS, John (orgs.). *The Philosophy of International Law*. New York: Oxford University Press, 2010, p. 431.

POSNER, Eric. Law and Social Norms: The Case of Tax Compliance. *Virginia Law Review*, v. 86, n. 8, p. 1781-1819, 2000.

RASKOLNIKOV, Alex. Revealing Choices: Using Taxpayer Choice to Target Tax Enforcement. *Columbia Law Review*, v. 109, n. 4, p. 689-754, mai-2009.

RAZ, Joseph. *Practical Reasons and Norms*. New York: Oxford University Press, 1999.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Análise da Arrecadação de Dezembro de 2017*. Brasília. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2017/dezembro2017/apresentacao-arrecadacao-dez-2017.pdf>>. Acesso em 21 jun. 2018

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária no Brasil 2016: análise por tributos e base de incidência / Receita Federal do Brasil*. Brasília: RFB, 2016. p. 3. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Estudo sobre os Impactos dos Parcelamentos Especiais*, 2016. Disponível em: <idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em 26 jun. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL, *Plano Anual da Fiscalização no Brasil 2018*. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf>. Acesso em 6 jul. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Sanções Tributárias Federais e Análise Comparativa com outros Países*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2017/dezembro/receita-federal-participa-de-audiencia-sobre-multas-tributarias-na-camara/audiencia-multas-tributarias.pdf>>. Acesso em 25 jun. 2018.

ROEMER, John. *Theories of Distributive Justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1996.

SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford: Clarendon Press, 1991, p. 2.

SCHAUER, Frederick. *The Force of Law*. Cambridge: Harvard University Press, 2015

SCHAUER, Frederick. When and How (If at All) Does Law Constrain Official Action? *Georgia Law Review* n 44. Athens: University of Georgia School of Law, 2010, p. 769-801.

SCHELLING, Thomas C. *The Strategy of Conflict*. Cambridge: Harvard University Press, 1980.

SCHWEITZER, Nicholas; SYLVESTER, Douglas; SAKS, Michael. *Rule Violations and the Rule of Law: A Factorial Survey of Public Attitudes*. DePaul Law Review, 2007. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=951005>>

SCHUTTER, Olivier De. *Report of the Special Rapporteur on the right to food: Mission to Brazil*. New York: United Nations General Assembly, 2009, p. 22. Disponível em: <http://www2.ohchr.org/english/bodies/hrcouncil/docs/13session/A.HRC.13.33.Add.6_en.pdf>. Acesso em 25 jun. 2018.

SENADO FEDERAL. *Estudo nº 463 de 2015*. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/igf-estudo-consultoria-legislativa.pdf>>. Acesso em 11 nov. 2015.

SHAPIRO, Scott J. *Legality*. Cambridge: Harvard University Press, 2011,

SHAPIRO, Scott J. *The “Hart-Dworkin” Debate: A Short Guide for the Perplexed*. Public Law and Legal Theory Working Paper Series, n. 77, mar-2007. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=968657>> Acesso em: 10 jul. 2018.

SILVA, Fábio Pereira da. *Observância tributária: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal*. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015

SILVA, José Afonso da. O estado democrático de direito. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 173, jul. 1988, p. 24.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SINDICATO DOS PROCURADOS DA FAZENDA NACIONAL, *Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação*. Disponível em <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao.pdf>>. Acesso em: 27 set 2015.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri and RAMOS, Francisco de Souza. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. *Revista de Economia Contemporânea*, v.9, n.3, pp.555-581. 2005.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco de Souza. Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. *Revista de Economia Aplicada*, v. 10, n.3, p. 397-422, 2006.

SLEMROD, Joel; BLUMENTHAL, Marsha, CHRISTIAN, Chales. Taxpayer response to an increased probability of audit: evidence from a controlled experiment in Minnesota. *Journal of Public Economics*, v. 79, p. 455-483, 2001.

SMITH, Adam. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. São Paulo: Metalibre, 2007, Disponível em: <https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf>. Acesso em 10 jun. 2018.

SOBER, Elliott; WILSON, David S. *Unto others: the evolution and psychology of unselfish behavior*. Cambridge: Harvard University Press, 1998.

TAVARES, André Ramos, *Curso de Direito Constitucional*. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2007

TAX JUSTICE NETWORK. *The cost of tax abuse: a briefing paper on the cost of tax evasion worldwide*. 2011, p. 2. Disponível em: <<http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2014/04/Cost-of-Tax-Abuse-TJN-2011.pdf>>. Acesso em: 27 set 2015.

TESOURO NACIONAL. *Gasto Social do Governo Central 2002 a 2015*. p. 17. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/318974/Gasto+Social+Governo+Central/c4c3d5b6-8791-46fb-b5e9-57a016db24ec>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editora, 2012.

TORGLER, Benno. *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Ltd., 2007,

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

TYLER, Tom R. *Why People Obey the Law*. Princeton: Princeton University Press, 2006.

UNITED STATES COURTS. *History - Brown v. Board of Education Re-enactment*. Disponível em: <<http://www.uscourts.gov/educational-resources/educational-activities/history-brown-v-board-education-re-enactment>>. Acesso em 18 jun. 2018.

WATSON, Jonh B. *Psychology as the behaviorist views it*. 1913. Disponível em: <<http://psychclassics.yorku.ca/Watson/views.htm>>. Acesso em: 25 maio 2018.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Philosophical Investigations*. 3. ed., Oxford: Basil Blackwell, 1969.

ZUCMAN, Gabriel. *The Hidden Wealth of Nations: the scourge of tax heavens*. Chicago: University of Chicago Press, 2015.