

**University of Sao Paulo, Brazil**

---

**From the Selected Works of Cristiano Rosa de Carvalho**

---

Spring October, 2014

**KAFKA E O SISTEMA TRIBUTÁRIO  
BRASILEIRO: UMA VISÃO PELA  
PERSPECTIVA DO DIREITO E ECONOMIA**

Cristiano Carvalho



Available at: [https://works.bepress.com/cristiano\\_carvalho/30/](https://works.bepress.com/cristiano_carvalho/30/)

# **KAFKA E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA VISÃO PELA PERSPECTIVA DO DIREITO E ECONOMIA**

## **Cristiano Carvalho**

Doutor em Direito Tributário (PUC-SP), Pós-Doutor em Direito e Economia (U.C. Berkeley) e Livre-Docente em Direito Tributário (USP)

## **I – Algumas palavras sobre o autor**

Ao ser gentilmente convidado para prefaciar o novo livro de meu querido amigo Eurico Marcos Diniz de Santi, fui advertido de que deveria preocupar-me mais em projetar a minha visão de mundo, especificamente em relação ao fenômeno da tributação brasileira, do que propriamente escrever um tradicional prefácio, daqueles repletos de elogios rebuscados ao autor e à obra, bem ao estilo clássico e formal de nossas letras jurídicas.

Quanto aos prefácios da obra, disse-me o autor que a ideia seria buscar percepções distintas dos mais variados “players”, ao longo de vários textos reunidos: juristas, economistas, advogados, acadêmicos, psicanalistas e até artistas. Essa variedade tem muito a ver com a proposta do livro de Eurico, considerando que a própria obra de Franz Kafka, indubitavelmente um dos grandes gênios da literatura universal, provocou inspiração nas mais diversas searas da cultura. O estilo denso, surreal, por vezes criando cenários de pesadelo, a ponto de seu nome virar adjetivo – “kafkiano” – para todas aquelas situações de total desamparo, gerou insights riquíssimos e inspira até hoje a Filosofia, a Psicanálise, as Artes plásticas, a Música, o Teatro, o Cinema, e o Direito, sem falar na própria literatura.

Algumas palavras sobre o autor e a obra são irresistíveis, contudo.

A conexão que Eurico faz entre o direito tributário brasileiro e a obra de Kafka é daquelas ideias tão boas, óbvias até, que nos fazem dizer: como não pensei nisso antes? Ocorre que todas as grandes ideias sempre parecem óbvias, mas só depois que alguém as teve. Verdade seja dita, assim tem sido a trajetória de Eurico desde o início de sua vida acadêmica, repleta de inovações e empreendimentos ousados, por vezes até atrevidos, mas que invariavelmente se mostram bem-sucedidos.

Tive a satisfação de conhecê-lo em meados dos anos 90, quando ingressei no mestrado em direito tributário da PUC-SP, sendo ele então já professor assistente de Paulo de Barros Carvalho, e o seu principal discípulo. Tendo sido seu aluno, impressionava já naquela época com uma combinação de brilho intelectual, capacidade de liderança e entusiasmo contagiante pela teoria jurídica e pela vida acadêmica. Não apenas foi um dos melhores professores que já tive, como se mostrou líder nato e empreendedor, por sua participação decisiva em transformar o curso de especialização do IBET no que ele é hoje, bem como em criar o congresso do referido instituto, um dos melhores da área.

Na época, em seu torno formou-se um pequeno e seletivo grupo de mestrandos, todos orientados do mestre Paulo de Barros Carvalho, e cuja amizade perdura até hoje: Paulo Ayres Barreto, Pedro Lunardelli, Marcelo Fortes, Octavio Bulcão e este que vos escreve. Posteriormente outros amigos juntaram-se a este grupo, mas este era o núcleo

fundamental. Como discípulo de Paulo de Barros Carvalho e de Lourival Vilanova, chamava a atenção o pleno domínio que Eurico demonstrava em relação à chamada “teoria analítica do Direito”, tornando-se um verdadeiro mestre dessa vertente. Como fruto disso, vieram os livros “Lançamento Tributário” (São Paulo, Max Limonad, 1996) e “Decadência e Prescrição no Direito Tributário (São Paulo, Max Limonad, 2001)”, que se tornaram clássicos da referida linha de pensamento.

Ao que tudo indicava, Eurico seguiria seu percurso naquilo que chama de dogmática jurídica tributária, ou ciência do direito em sentido estrito (expressão sobre qual me permitirei tecer alguns comentários mais adiante), porém, surpreendendo colegas, alunos e o ambiente acadêmico, optou por trilhar caminho mais aberto, interdisciplinar, próprio da Escola de Direito de São Paulo, da Fundação Getúlio Vargas. Na sequência, criou o Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da Fundação Getúlio Vargas, reunindo pesquisadores das áreas do Direito, Economia, Filosofia, Letras, Psicologia etc., em autêntica e profícua interdisciplinaridade.

A guinada ousada em direção à linha mais pragmática e menos abstrata, própria do Direito GV, frutificou o livro “Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas - Do Fato à Norma, da Realidade ao Conceito Jurídico” (São Paulo: Saraiva, 2007), agraciado com o Prêmio Jabuti 2008”, e agora, a presente obra “Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal” (São Paulo: Saraiva, 2014).

Novamente, e não é de surpreender, conhecendo o autor há duas décadas, Eurico segue desbravando novos caminhos, estes que costumam por vezes parecer precipitados ou talvez demasiado arrojados para nós do Direito, conservadores por natureza, mas que invariavelmente resultam em acertos incontestáveis.

Como sempre, rendemo-nos: Eurico tinha razão!

## **II – Da estrutura à função no direito: algumas considerações sobre dogmática, teoria analítica, política do Direito e empirismo**

O subtítulo acima faz referência à obra homônima de Norberto Bobbio (Curitiba, Manole, 2008), cujo teor pode ser resumido, grosso modo, à passagem de uma visão estruturalista do fenômeno jurídico (o que o direito “é”) para uma visão funcionalista (para que o Direito “serve”). Parece-me indubitável, entretanto, que o paradigma de nossa doutrina tributária dominante é inteiramente estruturalista, o que significa basear-se e bastar-se em uma teoria da norma tributária.

É verdade que desde a época do mestrado eu próprio já havia percebido os prós e os contras da dogmática jurídico-tributária, buscando ferramentas epistemológicas de outras áreas do conhecimento, primeiramente da Cibernética e, posteriormente, da Pragmática da Linguagem (Teoria dos Atos de Fala) e finalmente da Análise Econômica do Direito, cujas lentes utilizarei para comentar alguns temas e tópicos da presente obra.

A teoria analítica mencionada por Eurico, que prefiro denominar de “linha estruturalista do Direito” – cuja essência resume-se, em meu sentir, a uma teoria da

norma jurídica – fornece ferramental poderoso para compreender e deslindar as estruturas internas do sistema jurídico: norma, fato e relação. Todavia, trata-se de um bom ponto de partida, mas que penso não ser suficiente, em si mesmo, para chegar a destinos que importam. Em outras palavras, conhecer a arquitetura do arcabouço jurídico não fornece as respostas mais importantes para todos aqueles que são afetados pelos comandos normativos, sejam operadores do direito, sejam os cidadãos, empresas e organizações. É preciso ir além: investigar “para que serve” o sistema jurídico, ou seja, qual é a sua finalidade, o seu propósito.

Ora, como todo artefato humano, o Direito é concebido como instrumento para alcançar determinados objetivos. Nesse sentido, a dogmática não deve tornar-se um fim em si mesma, pois sua função precípua é servir de ferramenta para compreender e aplicar o Direito, bem como avaliar o seu bom funcionamento. Portanto, construções teóricas que aparentemente são belas e intrincadas, porém sem utilidade prática, tampouco podem ser tidas como boa doutrina.

Todavia, é necessário pontuar que Eurico soube colocar a linha analítica ou estruturalista em prol de formulações propositivas, passando ao largo do que costumo chamar de “fetichismo normativo”, i.e., a teoria como um fim em si mesma. Os pareceres trazidos neste livro, conectados por passagens e citações de Kafka e outras fontes, demonstram esse emprego de forma irrefutável. Assim, a analiticidade a serviço de fins político-propositivos deixa de ser uma construção potencialmente bizantina para tornar-se instrumento poderoso para exame do *status quo* e, conseqüentemente, para possibilitar desejáveis transformações no estado de coisas. Cumpre lembrar que as pesquisas empíricas promovidas pelo Núcleo em muito sustentam, com boa retórica, as conclusões de seus estudos. É a intersecção entre a ciência e a experiência, tão salientada por Lourival Vilanova, inspiração presente em todos os trabalhos de Eurico.

Como consequência, a teoria analítica encontra-se com a Política do Direito, e juntas caminham lado a lado, dialogando com o Fisco, com empresas, com acadêmicos, sempre a conciliar e fomentar as convergências.

Disso decorre a importância do trabalho desenvolvido a partir do empreendimento “NEF”, como diz o seu ilustre coordenador, colocar o ferramental analítico a serviço de propostas “para melhorar o Brasil”.

### **III –Algumas palavras sobre a Obra**

#### **III.a. Sobre o conceito de Ciência, ou: O método proposto por Eurico de Santi Vs. O método tradicional da Dogmática Jurídica Tributária.**

Na introdução ao livro, Eurico de Santi adverte que este “não pretende ser mais um compêndio de ciência do direito que descreve e sistematiza a tributação no Brasil”, mas que, “pelo contrário, ele traz o resultado – bem ao estilo de Franz Kafka – de quem desperta do ‘sonho (ou pesadelo) dogmático’- orientado pelo estudo profundo das formas jurídicas para enxergar as deformidades do direito e da tributação no Brasil”.

Por ironia, quicá do destino, a proposta do autor aproxima-se muito mais do conceito autêntico de ciência do que a usual dogmática jurídica pátria jamais sonhou em fazê-lo, senão vejamos.

Quando usualmente se diz estar fazendo ciência do direito o que é produzido são textos que não apresentam teses, não as submetem ao teste empírico nem tampouco confirmam ou refutam qualquer coisa, mas tão-somente se fala sobre o direito positivo, tomada a expressão como todo comando emanado por alguma autoridade com poder institucional. Sendo assim, ao menos no conceito autêntico de ciência - que se pode verificar desde escritos de Aristóteles, até Francis Bacon, mas cuja principal formulação moderna se dá com Galileu, e hodiernamente segue o critério de falseabilidade proposto por Popper - a nossa dogmática não é ciência, pois não aplica o *método científico*.

Este, por seu turno, pressupõe o seguinte roteiro básico: 1) observar algum fenômeno da realidade, seja de que porção do mundo ele pertencer (atômico, biológico, social, químico, econômico etc.) e perceber padrões ou regularidades nele, a ponto de ser capaz de formular um problema ou pergunta (ex. se largo um objeto que estava segurando em minha mão, ele cai, sendo diretamente atraído para o solo); 2) propor uma hipótese ou tese que busque explicar o problema (ex. deve existir uma força fundamental pela qual os corpos se atraem na medida das suas massas); 3) submeter a hipótese - ou no dizer de Popper, a conjectura - ao teste empírico, de modo a verificá-la ou infirmá-la. 4) se confirmada a hipótese, erigir um postulado ou lei científica, da qual seja possível extrair conclusões e predições (ex. Lei da Gravitação Universal).

Essa hipótese poderá se integrar a um modelo científico, esquema de postulados que servem para explicar o comportamento do objeto estudado; 5) estabelecer um protocolo para o teste empírico, de forma que ele possa ser reproduzível e capaz de chegar aos mesmos resultados em qualquer laboratório do mundo, sempre que se verificar fatos que possam ser subsumidos ao modelo. Na proposta popperiana, a hipótese sempre estará sujeita a refutação (para diversas situações, a referida lei newtoniana foi substituída pela mais precisa lei da relatividade geral, de Einstein), por intermédio de novos testes e da proposição de novas conjecturas, sendo a sua validade apenas provisória.

Trata-se do modelo hipotético-dedutivo, que é o paradigma do método científico. Note-se que a indução também teve papel importante no processo, pois o ponto 1 é indutivo, vez que pressupõe observação e formulação de um problema. Por sua vez o ponto 5 também necessita da indução, de modo a que a observação de fatos permita a sua subsunção ao modelo.

É claro que as ciências humanas acarretam dificuldades extras para o modelo científico clássico, pois como de modo geral o seu objeto é o comportamento humano, obviamente há dificuldades de testá-lo em laboratórios. Ainda assim, pela observação de *preferências reveladas*, i.e., escolhas efetuadas pelos agentes racionais, é possível erigir modelos causais, que busquem explicar e predizer futuros comportamentos. Assim tem trabalhado a Ciência Econômica, há décadas. Mais recentemente, a linha “behaviorista” da Economia tem aplicado testes comportamentais em laboratório, de

modo a controlar os resultados advindos das escolhas dos indivíduos, saibam eles ou não que estão sendo testados.

Um exemplo de aplicação do método ao direito tributário poderia ser o seguinte: 1) percebe-se que houve retração de investimentos estrangeiros no mercado de capitais brasileiro; 2) a hipótese é que o aumento do IOF na entrada desse capital é responsável pela retração; 3) colhe-se dados estatísticos e examina-se o comportamento dos investidores antes e após o aumento do imposto; 4) comprova-se que há causalidade entre a retração e o aumento do imposto, possibilitando então que se explique o comportamento passado dos investidores e se possa prever (com razoável probabilidade, sujeito a *ceteris paribus*) o seu futuro comportamento; 5) aplica-se o modelo para outras situações semelhantes.

Pergunta-se: é assim que trabalham os nossos doutrinadores da área tributária?

A resposta é não. O que verificamos em nossa doutrina são textos ou compêndios de interpretação e sistematização da legislação tributária, o que a aproxima de uma arte hermenêutica – uma vez que o consenso em relação ao significado dos textos normativos não é garantido (portanto não se alcança a objetividade pretendida pela Ciência), sendo muitas vezes até raro. Tal não é exclusividade dos tributaristas, mas sim da imensa maioria dos doutrinadores jurídicos pátrios, sendo tais características igualmente dominantes na América Latina e na Europa. Outrossim, a doutrina jurídica continental europeia também clama *status* de ciência para si própria.

Interessante notar que a cultura europeia sempre foi mais afeita a sistematizações racionalistas, ao oposto do pensamento anglo-saxão. Enquanto suíços construíam relógios ou instrumentos medidores de toda sorte, repletos de complicações mecânicas, mas que funcionavam por uma lógica determinista, os ingleses desenvolviam o motor a vapor, autorregulável. Enquanto os americanos criavam a sua nação baseada em direitos individuais e com uma Constituição simples e principiológica, os franceses instituíam a revolução, repleta de boas intenções, mas seguida de regime de terror jacobino e de imensa burocracia. Os sistemas jurídicos respectivos seguiram a mesma influência: o *civil law*, com seus extensos códigos e regulamentos, sempre tentando regular *ex ante* a conduta humana; e a *common law*, por meio das Cortes, trazendo remédios jurídicos “*ex post*”, mas que passam a valer como precedentes. Tampouco é coincidência a dificuldade de adaptação dos sistemas baseados em codificações e a adaptação muito mais eficiente dos sistemas fundamentados em precedentes. Dificilmente se verificam rupturas (o que em termos de filosofia política equivale dizer “*revoluções sociais*”) nos últimos, enquanto os primeiros são repletos delas.

No que se refere à literatura jurídica, a nossa dogmática tributária é imensamente influenciada pelo jurista austríaco Hans Kelsen, principal juspositivista continental europeu do século passado. Tal influência é bastante ilustrativa no que tange à concepção errônea de ciência, visto que a “teoria pura” tampouco cumpre o percurso ditado pelo método científico. Não há, em qualquer parte da grande obra jus-analítica de Kelsen qualquer hipótese científica posta a teste – há a sua definição<sup>1</sup> de Direito, a

---

<sup>1</sup> O mais famoso juspositivista de língua inglesa do século passado, H.L. Hart, acertou ao denominar sua *magnum opus* como “O Conceito de Direito”.

qual, em suma, é uma ordem composta por normas jurídicas. Não obstante a riqueza conceitual inegável de sua obra, definições não são postas à refutação, descumprindo o critério popperiano demarcador daquilo que é e daquilo que não é ciência.

Por outro lado, o Direito norte-americano, tanto o praticado nos tribunais como o estudado e ensinado na Academia, é tido como altamente pragmático, i.e., voltado à resolução de problemas reais. Assim, seria menos “teórico” que o continental europeu, e, conseqüentemente, que o nosso. Ironicamente também, o Direito norte-americano atende muita mais os critérios científicos que o europeu ou o nosso, seja pela metodologia socrática aplicada nas faculdades, pelo estudo de casos e pela pesquisa empírica. Exatamente o que Eurico vem desenvolvendo junto aos seus escritos, aulas no Direito GV e pesquisas no NEF. Não mais das normas ao fatos, mas dos fatos às normas. Não mais construções abstratas, muitas vezes deslocadas da realidade, mas estudos voltados ao mundo real, com conseqüências práticas e mesmo testáveis.

### **III.b. Sobre os eixos temáticos da obra: tributação, legalidade, desenvolvimento, transparência e Kafka, sob a perspectiva do Direito e Economia**

O livro de Eurico de Santi reúne diversos de seus pareceres e estudos sobre questões tributárias diversas, porém sempre conectados por eixos temáticos que ainda são costurados pela literatura de Franz Kafka. Cumpro a mim tecer alguns comentários sob o meu ponto de vista teórico sobre tais temas e como Kafka neles se encaixa.

Ao tratar da legalidade tributária, menciona a sua manipulação tanto pelo contribuinte, quanto pelo próprio Fisco – aquele ao aplicar a elisão fiscal e este ao fazer o que denomina “planejamento tributário ao contrário”. Tal manipulação, em ambos os casos, se dá pela procura de brechas e lacunas legais, pela utilização de expedientes agressivos<sup>2</sup> e mesma pela contínua (re)interpretação da legislação, de modo a atender os respectivos interesses: do primeiro, em pagar menos tributos; do último, em arrecadar cada vez mais.

O axioma fundamental do *homo economicus* – modelo paradigmático da ciência econômica e da análise econômica do Direito – é que os indivíduos são *racionais*, o que significa dizer que agem por interesse, buscando maximizar o seu bem-estar e, para tanto, reagem a incentivos. E essa ação naturalmente se dá em um mundo onde os recursos são escassos, e uma escolha implica em uma renúncia, em outras palavras, incorre em custo de oportunidade.

Sendo assim, é inevitável que indivíduos, sejam pessoas físicas ou jurídicas (ou seja, esfera privada, não pertencente ao Estado) procurem fugir da tributação, pois esta aparentemente lhes minimiza o bem-estar, pois acarreta custos. Essa fuga pode ser tanto lícita (elisão), quanto ilícita (evasão) ou mesmo física (mudança para jurisdições fiscais mais benéficas).

---

<sup>2</sup> Por exemplo, a constituição de empresas ou negócios jurídicos voláteis e efêmeros pelo contribuinte, apenas para economia tributária. Pelo fisco, a reinterpretção de legislação tributária ou medidas repressivas, como as sanções políticas, de modo a arrecadar mais.

Por outro lado, o Fisco, assim como qualquer organização estatal, é também formado por indivíduos, igualmente racionais e maximizadores. A ideia vetusta da ciência política, pela qual o Estado é o benfeitor que busca corrigir falhas de mercado, de modo desinteressado, tal qual uma entidade hipostasiada, cai por terra com os ensinamentos da *Public Choice Theory*, ramo da Escolha Racional aplicada à Política. Os agentes da administração pública são tão auto-interessados quanto qualquer contribuinte, e os incentivos que sofrem podem ser cumprir metas para promoções de carreira, ou até mesmo convicções ideológicas ou cívicas. O conteúdo daquilo que compõe o bem-estar de cada um importa menos, mas a maximização é uma constante no modelo da Escolha Racional.

Por outro lado, a tributação é essencial a qualquer civilização, é o preço que se paga por ela, como bem disse Oliver Wendell Holmes Jr. A liberdade supostamente total que cada um de nós teria em um estado da natureza hobbesiano logo descambaria, em inevitável entropia, ao *homo honini lupus*, onde o mais forte suprimiria a liberdade do mais fraco. Destarte, a base do contrato social é uma renúncia parcial da liberdade individual, que é transferida a uma autoridade central (seja denominada como “rei”, “soberano”, ou, mais comumente, “Estado”), que buscará equalizar os direitos e deveres de todos. Ocorre que esta autoridade central não sai de graça, pelo contrário, por mais limitada que seja – por exemplo, o Estado mínimo, que se restringe a proteção de direitos individuais – incorre em custos altos, necessários para manter o exército, a polícia e os tribunais.

Não soa paradoxal sustentar que a racionalidade impõe a fuga da tributação se esta mesma é imprescindível para o contrato social, em outras palavras, para a vida em sociedade?

Nem sempre, é forçoso dizer, o que parece a melhor escolha do ponto de vista individual acaba resultando na melhor opção do ponto de vista coletivo – e tampouco para o próprio indivíduo (que é o único capaz de efetuar escolhas) inserido nesta coletividade. O dilema do prisioneiro, interação clássica da Teoria dos Jogos, demonstra que há situações onde os *pay offs* (recompensas, que nada mais são do que incentivos à ação individual) não estimulam a cooperação, mas sim o oportunismo.

É também necessário dizer que a tributação pode ser vista como uma espécie de dilema do prisioneiro, ainda mais em nosso sistema, cujos retornos ao contribuinte, na forma de serviços públicos, são pífios. Nesse sentido, a maximização individual – qual seja, deserção da obrigação tributária – acaba resultando em oportunismo (*free rider problem*), pois contribuintes que elidem ou evadem a tributação acarretam em distribuição injusta da carga tributária àqueles que não tem recursos para contratar profissionais capazes de efetuar planejamento tributário ou àqueles contribuintes cumpridores da lei. Uns acabam pagando pelos outros, quando o melhor resultado seria cooperar entre si, de modo a poder racionalizar e minorar os tributos para todos.

O dilema do prisioneiro também ilustra a razão da guerra fiscal seguir acontecendo, apesar das inúmeras tentativas de barra-la, da mesma forma que demonstra o porquê da reforma tributária seguir apenas como proposta e não como realização. Basta substituir os indivíduos pelos Estados da Federação que a situação é a mesma, i.e., o interesse individual acaba prejudicando o interesse do grupo – entendido este como a

melhor opção para todos os *players* envolvidos, inclusive do ponto de vista individual, todavia, só passível de ser percebido pelo ponto de vista coletivo.

A melhor opção coletiva, então, não é o planejamento tributário ou a evasão fiscal, mas sim buscar a tributação “ótima”, entendida como aquela que combina eficiência com justiça, e assim não impede o desenvolvimento econômico. Ela atende assim aos propósitos arrecadatórios sem apenar demasiadamente o particular, único gerador de riqueza. A tributação ótima inclui, como se verá a seguir, não apenas carga tributária razoável e distribuída isonomicamente, como também baixos *custos de transação*.

Custos de transação, categoria trazida pela escola conhecida como *New Institutional Economics*, refere-se aos custos incorridos no processo de transação como um todo, tais como custo de procura, custo de negociação e custo de cumprimento dos contratos. Quanto maiores os custos de transação menor será o desenvolvimento econômico em determinado local. Por outro lado, a tributação brasileira gera altos custos de transação, não só para o seu próprio cumprimento, como serve de entrave para as trocas econômicas, dada a burocracia e encargos financeiros pesados que acarreta ao setor privado.

Todas essas questões envolvem, assim como o eixo temático “transparência”, o problema da *informação*. A informação é uma commodity muitas vezes cara e de difícil acesso, e sua assimetria entre as partes envolvidas nas transações pode aumentar demasiado o custo destas.

A “transparência” parece ser uma obsessão de Eurico e o é por uma boa razão. Provavelmente trata-se do principal problema, a questão de fundo do nosso sistema tributário. Não obstante a carga tributária geral brasileira ser uma das mais altas (é a mais alta entre os países emergentes) do mundo: *o Brasil é o país onde é mais difícil cumprir com as obrigações tributárias*.

A dificuldade encontra-se numa espécie de custos de transação própria da tributação, que são os *custos de conformidade*. Consoante o *Doing Business Report*<sup>3</sup>, publicado anualmente pelo Banco Mundial, o Brasil é o campeão absoluto em médias de horas anuais que as empresas consomem para cumprir com a legislação tributária, com 2.600 horas, e tem mantido tal posição, de forma invicta, há mais de uma década.

Considerando os mais de 5.500 municípios, 27 Estados, e a União Federal, cada qual com os respectivos legislativos e executivos, somando-se a isso tribunais administrativos em todas as esferas, além dos tribunais de justiça e tribunais federais, e por fim, tribunais superiores, todos despejando incessantemente normas tributárias no sistema, não é de surpreender a complexidade irracional de nosso ordenamento, tampouco a imensa dificuldade do particular em conhecer, compreender e finalmente obedecer à legislação. Os custos de transação decorrentes sufocam o ambiente de negócios necessário ao desenvolvimento, e infelizmente as instituições jurídicas mostram-se pouco eficientes para reduzi-los.

Este estado caótico é o oposto da transparência, e não só prejudica o próprio sistema, como também possibilita a exploração de lacunas referidas linhas atrás, e coloca o

---

<sup>3</sup> Que pode ser acessado em <http://portugues.doingbusiness.org>

fisco em posição superior em relação a assimetria informacional – vez que tem poder para interpretar a legislação, emitindo normas cogentes nesse sentido (instruções normativas, atos declaratórios, soluções de consulta) e, por fim, retroalimenta o caos, em um cenário bastante similar aos textos de Kafka.

Quando digo que o caos se retroalimenta, refiro-me a outro tópico ligado à informação e correlato à transparência. Trata-se dos problemas “agente-principal” e do *rent-seeking*, ambos causados pelos operadores do Direito. Não há inocentes aqui.

O problema agente-principal ocorre quando os incentivos não são alinhados para que os objetivos do agente (ex. funcionário público, executivo, profissional liberal etc.) se coadunem com os objetivos do principal (a organização para a qual trabalha)<sup>4</sup>. Organizações burocráticas igualmente se auto-alimentam, e a complexidade tributária possibilita que mais empregos para agentes administrativos sejam ofertados, o que por sua vez gera incentivos para que a complexidade não diminua, quanto mais seja solucionada. O “principal”, nesse caso, pode ser visto como o Estado, que se beneficiaria de uma racionalização de suas atividades, pois se tornaria menos custoso e mais eficiente, melhor alcançando os objetivos sociais a que se propõe. Contudo, isso poderia implicar em enxugamento quicá radical da máquina burocrática, o que certamente não motiva os seus funcionários a colaborar com objetivo tão nobre.<sup>5</sup>

Do ponto de vista do particular, chama atenção a atuação de advogados tributaristas. Sem a intenção de generalizar<sup>6</sup>, tampouco se pode ignorar que grande parte deles se beneficia do sistema como ele é. Ora, um sistema simples e objetivo prescindiria de tantos advogados especializados na área, sendo que a sua complexidade gera bons negócios, cria oportunidades (teses tributárias; mecanismos criativos para elisão fiscal), e portanto incentiva novos profissionais a entrarem nesse nicho de mercado. Uma vez lá, os incentivos obviamente não serão os de tornar o sistema melhor, pois a racionalidade auto-maximizadora assim proíbe – ainda que o resultado de uma racionalização total seria certamente mais benéfica para a coletividade, na qual se incluem os advogados (que também são cidadãos e contribuintes). Alguém se lembrou do dilema do prisioneiro?

Vê-se aqui também o problema do *rent-seeking* ou “busca de renda”, que acontece quando não se cria riqueza nova no sistema econômico, mas disputa-se a riqueza pré-existente.<sup>7</sup> Como se percebe, é atividade não-produtiva e nota-se cristalinamente quando novos “pacotões” tributários lançados pelo governo ensejam, por seu turno, “produtos” ofertados pelos escritórios de advocacia. Igualmente se verifica a busca de renda nas diversas reformas legislativas (v.g. reformas dos códigos civil, penal, comercial etc.) que em vez de simplificar a vida do cidadão e tornar o sistema mais

---

<sup>4</sup> O problema agente-principal é tido como um dos responsáveis pela crise econômica de 2008. Executivos do Mercado financeiro que realizam operações cada vez mais alavancadas visando benefícios pessoais (bônus, participação nos lucros etc.), sem se preocupar com consequências a médio-longo prazo, como ocorria com emissão de derivativos sem lastro, ou concedendo empréstimos e financiamentos a pessoas visivelmente sem rendimentos para honrá-los, ocasionando o *subprime* das hipotecas americanas.

<sup>5</sup> Percebe-se, novamente, o dilema do prisioneiro.

<sup>6</sup> Pois a atuação de advogados no sentido de criar precedentes judiciais que estabilizem o sistema, gerando externalidades positivas que alcancem a todos os contribuintes, é certamente desejável.

<sup>7</sup> Exemplo mais corriqueiro de *rent-seeking* é a atividade de *lobby*, que consiste em influenciar a criação de favores e benefícios junto ao legislativo.

eficiente, acabam por gerar novas demandas judiciais e, conseqüentemente, mais atuação de pareceristas e advogados<sup>8</sup>.

A assimetria de informação também se mostra na falta de informação relativa à carga tributária incidente nos bens e serviços (agora possivelmente minorável com a Lei de Transparência Fiscal – Lei n. 12.741/12), e de forma ainda mais grave, com a ignorância geral do cidadão em relação à utilização das receitas tributárias, advindas de meses de trabalho prestados integralmente<sup>9</sup> ao Estado, em um regime de servidão que não existia nem na época do feudalismo medieval. A falta de transparência implica *pay offs* péssimos quando pensamos em teoria dos jogos, i.e., os incentivos são fortes para o descumprimento das obrigações tributárias.

Quanto à Ciência do Direito, se é que podemos ter uma, a (falta de) transparência é problema que atinge diretamente a sua viabilização. Como bem aponta Eurico, e quem busca realizar pesquisa empírica bem sabe disso, os dados estatísticos sobre tributação são paupérrimos no Brasil. O pesquisador (ao contrário de outros países) sofre custos ainda maiores em sua atividade, pois comumente tem ele mesmo de arcar com a colheita desses dados.

No que tange à legalidade e à transparência, talvez as obras de Kafka que mais se aproximam do assunto sejam “O Processo” e “O Castelo”. O clima de incerteza, de opressão burocrática, de antevisão do que viria a ser o Estado intrusivo dos séculos XX e XXI encontra-se de forma sufocante nestes livros e funcionam como metáfora perfeita do próprio ambiente tributário brasileiro.

Em “O Processo”, vê-se o cumprimento de uma legalidade aparente, porém “deformada” (para usar a expressão de Eurico), pois ainda que todos pareçam cumprir com a Lei, incluindo os funcionários públicos, advogados, juiz e o próprio anti-herói Joseph K., aquela é sempre Lei inacessível, obscura, secreta, que transmite insegurança e gera clima de total incerteza. Em “O Castelo” mais uma vez o clima de desinformação é abrangente, pois o personagem K. (mesmo sobrenome do personagem de “O Processo”) contratado por um misterioso Conde para trabalhar como agrimensurador, jamais consegue adentrar no castelo para realizar sua missão. K. depara-se com personagens que se contradizem, desdizem e reinterpretam fatos antes afirmados, em um clima não menos “kafkiano”. A semelhança com a legalidade disforme e com a falta de transparência de nosso sistema tributário é gritante e o clima opressivo desperta *deja vu* em qualquer contribuinte.

Mais ilustrativa ainda é a célebre passagem “Diante da Lei”, em “O Processo”, onde um homem tenta adentrar na “lei” e é obstado por um porteiro. O homem permanece aguardando até o fim da vida sem nunca ser permitido entrar no local, e ao final indaga ao porteiro o porquê de ninguém mais ter tentado o mesmo, ou seja, passar por aquela entrada. O porteiro então responde que aquela entrada era destinada tão-somente àquele homem e que sempre esteve a sua disposição.

Considerando-se a presunção absoluta de que “ninguém se escusa de cumprir a lei,

---

<sup>8</sup> Inclusive os próprios que influenciaram ou atuaram nas próprias reformas, o que denota claramente o problema agente-principal e rent-seeking.

<sup>9</sup> Pois estima-se que em média o contribuinte trabalhe cerca de cinco meses por ano apenas para pagar tributos.

alegando que não a conhece” (art. 3º da Lei de Introdução às Normas no Direito Brasileiro), e ao mesmo tempo nos depararmos com a impossibilidade de realmente “conhecer” o direito tributário em sua inteireza, damos-nos conta que estamos a viver em um pesadelo kafkiano. A burocracia absurda, a complexidade infinita, a insegurança quanto aos significados normativos, tudo leva a uma sensação de impotência digna de um Joseph K., que pode ser trasladada ao contribuinte.

Podem as instituições – enquanto conjunto de regras, formais e informais (cf. Douglas North) – amenizar esse pesadelo? Acredito que sim, levando em conta que as organizações que as aplicam (administração tributária, juízes e tribunais), assim como os próprios contribuintes, necessitam dos corretos incentivos para tanto, sob pena de cairmos em círculo vicioso como os que já referi aqui: *free rider problem*, dilema do prisioneiro, agente-principal, assimetria, *rent-seeking* etc.

No final, tudo começa com ideias. Ideias poderosas que inevitavelmente têm consequências. Dependendo das ideias e de como elas se convertem em escolhas e ações, as consequências são geradoras de incentivos, que podem ser tanto para vivermos em um cenário kafkiano, como para sair dele. Acredito que o presente livro de Eurico Marcos Diniz de Santi contém ideias positivas e poderosas, e que conjuntamente com as ações efetivas que vem realizando nos últimos anos, como docente, autor e coordenador do Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas, serão fortes o suficiente para inspirar acadêmicos e operadores do Direito a atravessar a Porta da Lei e quem sabe até possibilitar, por meio de transformação do sistema, que a tributação e o desenvolvimento passem a caminhar em compasso.