

---

# TRIBUTAÇÃO ÓTIMA, TRIBUTO JUSTO, CIÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL E DIREITO FINANCEIRO

## OPTIMAL TAXATION, FAIR TAX, BRAZILIAN TAX LAW DOCTRINE AND PUBLIC FINANCE LAW

**JEFERSON TEODOROVICZ**

### **Resumo**

O presente trabalho busca apresentar e aprofundar alguns elementos introdutórios sobre a possibilidade (ou não) da definição de tributo justo, assim como do papel da tributação ótima frente à ciência do direito tributário no Brasil. Por fim, reforça-se a conexão entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro, no que tange à ideia de sistema tributário ótimo.

### **Palavras-chave**

Justiça Tributária; Tributação Ótima; Direito Tributário; Direito Financeiro.

### **Abstract**

This paper presents and review some introductory elements to the possibility of definition of fair tax, as well as the role of optimal taxation on Brazilian Tax Law science. Finally, we have highlighted the connection between Tax Law and Public Finance Law, regarding the idea of optimal tax system.

**Keywords:** Tax justice; Optimal taxation; Tax Law; Public Finance Law.



## 1. Introdução

Neste breve ensaio, pretende-se oferecer algumas reflexões relacionadas à problemática do tributo justo, ou, pelo menos, aos esforços desempenhados por determinados campos do conhecimento para alcançá-lo. Tenciona-se também oferecer breve panorama sobre a teoria da tributação ótima, e de que forma ela contribui para o aperfeiçoamento do direito tributário vigente. No mesmo caminho, considera-se, na busca pelo tributo justo, a importância do Direito Financeiro e, portanto, reforça-se a necessidade do diálogo entre a Ciência do Direito Tributário Brasileira e o Direito Financeiro para a melhoria do direito tributário vigente.

## 2. O “Tributo Justo”

O tema da tributação ótima ainda é relativamente incipiente na literatura jurídico-tributária brasileira, e isso por um simples motivo: trata-se de objeto de estudo desenvolvido na economia, obviamente, por economistas. Por outro lado, o painel também versa sobre a questão polêmica e de inquietude interminável: a possibilidade (ou impossibilidade) de um tributo justo.

A ideia de justiça, seja tributária, seja em qualquer outro campo de estudo, jurídico ou não, tem sido enfrentada com maior propriedade no campo da Filosofia.

Assim, o tributo justo encontraria campo para reflexão filosófica no âmbito da chamada “Filosofia da Tributação”.

Contudo, justiça, por assim dizer, possui relatividade inerente. A Filosofia do Direito, rica e consolidada por distintas correntes, permeou-se em dado momento por linhas filosóficas formalistas ou positivistas<sup>1</sup> que se afastaram de temas ligados à ética e à justiça como um todo<sup>2</sup>, com reflexos diretos na Ciência do Direito Tributário. A mesma consequência pode ser estendida à ética tributária e à justiça do tributo.

Outras linhas filosóficas, sobretudo flertando com a axiologia e a filosofia dos valores, trouxeram reflexos em determinados filósofos do direito, exigindo desses certa reflexão sobre justiça<sup>3</sup>, ou pelo menos, sobre o direito “correto”, por assim dizer<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> KELSEN, Hans. **O que é Justiça?** Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 1-25; p.137 e seguintes.

<sup>2</sup> MESSNER, Johannes. **Ética Social**. Trad. Alípio Maia de Castro. São Paulo: Editora Quadrante, 1987, p. 412-424.

<sup>3</sup> RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do Direito**. Arménio Amado – editor, sucessor – Coimbra, 1979, p. 86 e ss. Sobre o assunto, também: LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª Edição. Tradução de José Lamego. Lisboa – Portugal: Editora Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 113 e seguintes.

<sup>4</sup> HENKEL, Heinrich. **Introducción a La Filosofía del Derecho**. Trad. Enrique Gimbernat Ordeig. Madri: Taurus Ediciones, 1986, p. 673-696.

Ainda assim, pouco se fez no campo da justiça dos tributos, ou como se alcançar um tributo, tido por justo. Sem campo de investigação amadurecido (A Filosofia dos Tributos)<sup>5</sup>, foi realmente difícil consolidar reflexões sobre as condições de existência do tributo justo, sob a perspectiva filosófica.

Adianta-se que, até o presente momento, também motivado pela restrita atenção que a Filosofia dedicou aos temas tributários, não se chegou nem perto de apresentar proposta apta a compreender o que seja efetivamente um tributo justo, por assim dizer. Muito pouco foi escrito sobre o assunto, e, muitas vezes, sob a perspectiva da Filosofia do Direito.

Entretanto, na medida em que linhas pós-positivistas são construídas na Filosofia do Direito, também com reflexos jusnaturalistas e a influência da “virada kantiana” refletindo-se também na Ciência do Direito, a atenção sobre temas de forte conotação axiológica encontrou perspectivas de melhor aperfeiçoamento<sup>6</sup>, ainda que as mesmas limitações sejam observáveis na tentativa de definição do tributo justo ou mesmo da ética na tributação<sup>7</sup>.

Com esses reflexos graduais, esforços recentes desenvolvidos na Ciência do Direito Tributário, especialmente a partir do século XXI, mostram maior interesse na eleição de critérios para identificação da justiça relativa à tributação<sup>8</sup>.

Porém, o exercício teórico da compreensão de um tributo justo (ou mesmo de um sistema tributário justo) tem sido preocupação que, se não tão bem delineadas no campo da Filosofia, encontrou melhor resposta no campo da Economia Política, da Ciência das Finanças, e da Política Fiscal, que, embora sem a pretensão de alcançar o chamado “tributo justo”<sup>9</sup>, pois definição altamente maleável, apresentou, sob a perspectiva econômica, algumas propostas que aproximam o tributo e o próprio sistema tributário como aquele “aceitável”, “eficiente”, “seguro”, “racional”, o que, por si só, se não resolve o problema da justiça do tributo, pelo menos o aproxima de um tributo considerado eficiente, ou mais precisamente, um tributo ótimo ou sistema tributário ótimo. Recorde-se que, tributo ótimo, na concepção dos economistas, seria ideal, sendo, na prática, adotado o conceito de “second best” (segundo melhor), ou seja, a opção que melhor se encaixe na realidade econômica.

---

<sup>5</sup> GUTMAN, Daniel. **Do Direito à Filosofia do Tributo**. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. Vol.1. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 29-39.

<sup>6</sup> BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 279 e ss.

<sup>7</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y del Contribuyintes**. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 25-26.

<sup>8</sup> GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 173-261; p.248 e seguintes. YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 19 e seguintes.

<sup>9</sup> BERLIRI, Luigi Vittorio. **La Giusta Imposta**. Milano: Dott.A. Giuffrè Editore, 1975, p. 09.

### 3. A Teoria da Tributação Ótima

A Teoria da Tributação Ótima (Optimal Taxation Theory) surge como direcionamento teórico da política tributária pautado em contribuições da teoria econômica, mas também com atenção a elementos sociológicos, jurídicos e éticos ligados à criação de mecanismos que favoreçam o aperfeiçoamento do sistema tributário vigente de acordo com determinados objetivos pré-determinados.

Dentre esses objetivos, citam-se o respeito efetivo à capacidade econômica do contribuinte, à criação de instrumentos que previnam ou diminuam a existência de distorções fiscais prejudiciais à atividade econômica realizada pelo comerciante ou empresário, ou mesmo, objetivando alcançar melhor redistribuição de riquezas entre diferentes setores da sociedade.

Logo, a teoria da tributação ótima é mecanismo essencial para o amadurecimento de qualquer sistema tributário existente, nacional ou estrangeiro.

Reconhece-se também que importantes esforços históricos (especialmente no campo da Economia Política) antecederam a perspectiva de estudos dedicados a elevar critérios de aperfeiçoamento de sistemas tributários.

Nesse sentido, registram-se, aqui, os princípios da tributação de Adam Smith, que, por sua vez, apresentam relação de ancestralidade com a teoria da tributação ótima<sup>10-11</sup>: **Princípio da capacidade contributiva**: “I. Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado (...); **princípio da certeza**: II. O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário. A data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa (...); **princípio da comodidade na tributação**: “III. Todo imposto deve ser recolhido no momento e da maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para o contribuinte (...); **princípio da economicidade**: “IV. Todo imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado (...).

---

<sup>10</sup> SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações. Investigação Sobre sua Natureza e suas Causas**. Livro Quarto. Volume II. Tradução de Luis João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, p. 282-284.

<sup>11</sup> FONROUGE, Giuliani. **Derecho Financiero**. Volumen I. 2º Ed. Buenos Aires: Depalma, 1970, p. 314-315; COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Depalma, p. 125-126. VILLEGAS, Hector. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Tomo único. 5º Ed. Buenos Aires: Depalma, 1993, p.190 e ss. NEUMARK, Fritz. **Princípios de La Imposición**. Obras Basicas de Hacienda Pública. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, 1974, p.71-72. ZAVALA, Ernesto Flores. **Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas. Los Impuestos**. Décima Edición. México: Porrúa, 1968, 138 e ss.

Dentre outros estudiosos célebres que refletiram a temática principiológica tributária desenvolvida por Smith, cita-se John Stuart Mill<sup>12</sup>, e, no início do século XX, Benvenuto Griziotti, também influenciado por Broggia, Pietro Verri e Adam Smith.

Para Griziotti, os postulados desenvolvidos por Smith também se mantinham perenes no desenvolvimento histórico das finanças públicas, quais sejam: a) igualdade; b) certeza; c) comodidade no pagamento do imposto; d) economia no pagamento do tributo.<sup>13</sup>

O eminente financista alemão Fritz Neumark, da mesma forma que Griziotti, também relacionou os postulados de Adam Smith ao que convencionou denominar de princípios jurídico-tributários e técnicos tributários. Esses princípios viabilizariam a técnica jurídica e legislativa necessárias para a construção do sistema tributário coerente, justo, seguro e voltado ao desenvolvimento saudável das relações tributárias.

Nesse contexto, os chamados princípios jurídico-tributários e técnico-tributários, segundo Neumark, seriam os seguintes: a) congruência e da sistematização das medidas tributárias<sup>14</sup>; b) transparência tributária<sup>15</sup>; c) o princípio da praticidade das medidas fiscais<sup>16</sup>; d) princípio da continuidade das normas jurídicas tributárias<sup>17</sup>; e) o princípio do “barateamento” (economicidade) da tributação<sup>18</sup>; f) princípio da comodidade da tributação<sup>19</sup>.

Neumark, assim como Stuart Mill, Griziotti, e diversos outros estudiosos, foi severamente influenciado pela teorização smithiana, refletindo tendência teórica prevalecente em financistas e economistas que se dedicaram à reflexão acerca dos princípios e limites à atividade tributária.

Os estudos de finanças públicas, economia política ou de política fiscal, sobretudo sob uma perspectiva prioritariamente econômica, já contribuía para a eleição de princípios ou postulados orientadores para a elaboração de um sistema tributário justo, eficiente e racional, portanto.

Na maior parte dos casos, porém, os estudos desenvolvidos nesse campo não ultrapassavam a categorização de princípios gerais, de grande generalidade, muitas vezes dedicados ao aperfeiçoamento de propostas anteriores. Contudo, pouca conexão mantinha com problemas específicos atinentes a este ou a aquele sistema tributário interno em geral. Em outras palavras, não existia ainda conjunto de estudos teóricos que pudessem de fato aperfeiçoar ou reformular o sistema de

---

<sup>12</sup> MILL, Stuart. **Princípios de Economia Política. Com Algumas de suas Aplicações à Filosofia Social**. Volume II. Trad. Luiz João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 375 e ss.

<sup>13</sup> GRIZIOTTI, Benvenuto. **Princípios de Política, Derecho y Ciencia de La Hacienda**. Trad. Enrique R. Mata. Segunda Edición. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958, p. 132-139.

<sup>14</sup> NEUMARK, Fritz. Op.cit., p. 399.

<sup>15</sup> Idem, p. 408-409.

<sup>16</sup> Ibidem, p. 424.

<sup>17</sup> Ibidem, p.432.

<sup>18</sup> Ibidem, p.440.

<sup>19</sup> Ibidem, p. 448.

acordo com esses princípios gerais. O desenvolvimento teórico da Política Fiscal, no entanto, ofereceu perspectivas reais de proposições sistemáticas ligadas ao aperfeiçoamento da tributação.

É interessante notar que os estudos teóricos ligados à Política Tributária começam a serem impulsionados após as crises geradas pela Primeira Guerra Mundial e pelo Crack da Bolsa de Nova York, no início do século XX, quando emergiu a contribuição de John Maynard Keynes, caminhando para a elevação dos tributos, enquanto veículos viabilizadores das políticas econômicas e sociais<sup>20</sup>.

É nesse ambiente histórico que a denominação “Política Fiscal”<sup>21</sup> passou a significar a aplicação de determinadas teorias econômicas, através de mecanismos financeiros, “à política anticíclica”<sup>22</sup> (enquanto instrumento de intervenção de estruturas econômico-sociais), identificando-se como elemento de combate às depressões econômicas<sup>23</sup>.

Superando o Liberalismo Clássico, tenciona maior intervenção na busca por trabalho, a produção e a possibilidade do mercado orientar as relações de emprego,<sup>24-25</sup> superando-se a “neutralidade” da política econômica estatal<sup>26-27</sup>, para assumir papel intervencionista na economia e na sociedade<sup>28-29</sup>.

Dois importantes campos de atuação firmaram-se na política intervencionista, no qual a instrumentalização da atividade tributária para satisfazê-los seria essencial: alcançar o pleno emprego e a redistribuição de renda<sup>30</sup>. É a partir desse momento que se consolida a Política Fiscal Anticíclica, combatendo depressões econômicas e sociais.

---

<sup>20</sup> KEYNES, John Maynard. **El camino hacia La prosperidad**. In: La Política Fiscal em Accion. In: DEL BRIO, Francisco Dominguez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1971, p.81-119. Também: DEL BRIO, Francisco Dominguez. **Estudio Preliminar**. In: La Política Fiscal em Accion. In: DEL BRIO, Francisco Dominguez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1971, p.07-49.

<sup>21</sup> KEYNES, John Maynard. **A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda**. Tradução de Mário R. da Cruz. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1992, p. 23.

<sup>22</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Cinco aulas de finanças e política fiscal**. 2º edição. São Paulo: José Bushatsky, 1975, p.29.

<sup>23</sup> Idem.

<sup>24</sup> **A Teoria Geral do Emprego (1937)**. John Maynard Keynes. Economia. Organizador: Tamás Szmrecsányi. 2º edição. São Paulo: Editora Ética, 1984, p. 170.

<sup>25</sup> CONTADOR, Cláudio R. **A Importância da Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda**. Apresentação da Edição Brasileira. In: KEYNES, John Maynard. **A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda**. Tradução de Mário R. da Cruz. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1992, p. 11-12.

<sup>26</sup> KEYNES, John Maynard. **A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda**. Op.cit, p. 24-27.

<sup>27</sup> KEYNES, John Maynard. **A Teoria Geral do Emprego (1937)**. John Maynard Keynes. Economia. Organizador: Tamás Szmrecsányi. 2º edição. São Paulo: Editora Ética, 1984, p. 175.

<sup>28</sup> PAJISTE, Bernard. **Introdução à Política Fiscal**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., s/d, p. 26.

<sup>29</sup> Idem, p. 26

<sup>30</sup> PAJISTE, Bernard. **Introdução à Política Fiscal**. Op.cit., p. 24

E foi justamente nesse ambiente histórico que se começa a gerar maior interesse sobre estudos econômicos ligados à tributação ótima, especialmente a partir do estudo de Frank Ramsey, em 1927, denominado “Uma contribuição para a Teoria da Tributação”<sup>31</sup>, que, também por influência de Arthur Pigou, apontou reflexões e propostas para a tributação ótima sobre o consumo de mercadorias, sobretudo commodities, sobre a perspectiva da eficiência.

Elaborou, a partir dessas reflexões, a chamada “Regra de Ramsey” e a “Regra do Inverso da Elasticidade”. Por essas conclusões, Ramsey considerou que as alíquotas mais elevadas deveriam ser concentradas em bens e serviços mais inelásticos, e, conseqüentemente, eventuais distorções trazidas por esses impostos sobre o consumo seriam minimizados, pois o consumidor não alteraria sua decisão de consumir ou não em face da alteração dos preços relacionados àqueles produtos.

Apontado pela maioria dos estudiosos da área como o trabalho precursor sobre tributação ótima, recebeu contribuições nos anos seguintes, inclusive na década de cinquenta, como lembram Lagemman<sup>32</sup> e Villas-Bôas<sup>33</sup>.

Segundo Lagemman, “(...) Embora fossem agregadas importantes contribuições nos anos 50 (Samuelson, 1986; Corlett; Hague, 1953), só no início dos anos 70 é que se cristalizou uma linha de pesquisa mais identificada. A publicação de Diamond e Mirrlees (1971) ofereceu a orientação para a análise da otimização da tributação dos bens e serviços, e o artigo de Mirrlees (1971) traçou as linhas básicas para a tributação ótima da renda”<sup>34</sup>.

Por isso, o tema acabou retomado com maior força em 1971, com a publicação de obra de Diamond e Mirrlees<sup>35</sup>, denominada “Tributação Ótima e Produção: eficiência e produção”, que desenvolveu certos pontos trazidos por Ramsey e adicionou também a preocupação dos estudiosos da tributação ótima com a distribuição do tributo, também por influência dos postulados de Adam Smith, incorporando reflexões sobre a eficiência e a equidade na tributação.

A perspectiva de melhorias no sistema de tributação sobre o consumo também levou a estudos considerando a possibilidade de reformulações completas de determinado sistema tributário vigente (tax design) ou mesmo por reformas

---

<sup>31</sup> RAMSEY, Frank P. **A contribution to the theory of taxation**. In: The Economic Journal, Vol. 37, N.145, 1927, p. 47–61. Disponível em:

<http://www.uib.cat/depart/deaweb/webpersonal/amedeospadaro/workingpapers/bibliosecp/ub/ramsey.pdf>. (último acesso em 03.06.2016)

<sup>32</sup> LAGEMANN, Eugenio. **Tributação Ótima**. In: Ensaios FEE, v. 25, n. 2, Porto Alegre, ut. 2004, p. 403-426.

<sup>33</sup> Para breve síntese histórica da tributação ótima na economia, conferir também: VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **Teoria da Tributação Ótima: Passado, Presente e Futuro**. In: Revista Direito Tributário Atual. n. 34. Coord: ZILVETI, Fernando Aurelio. Dialética- IBDT: São Paulo, 2015, p. 278-284.

<sup>34</sup> LAGEMANN, Eugenio. *Op.cit*, p. 403-426.

<sup>35</sup> DIAMOND, Peter A.; MIRRLEES, James. **Optimal taxation and public production: I– production efficiency**. In: American Economic Review, 61, 1971, p. 8–27. Disponível em: [http://darp.lse.ac.uk/PapersDB/Diamond-Mirrlees\\_2\\_\(AER\\_71\).pdf](http://darp.lse.ac.uk/PapersDB/Diamond-Mirrlees_2_(AER_71).pdf) (último acesso em 03.06.2016).

tributárias pontuais (tax reform) em sistemas tributários já existentes. A redução proporcional da demanda de certo bem ou produto será tanto maior quando maior for a participação dos ricos no consumo desse mesmo bem<sup>36</sup>.

É por isso que, pondera Lagemann, a teoria da tributação ótima possui como objetivo “(...) oferecer sugestões de ordem qualitativa que sejam consideradas como marcos de orientação por ocasião da concepção e da implantação de sistemas tributários ótimos — tax design — ou da alteração de sistemas tributários já existentes — tax reform”<sup>37</sup>.

Por esse motivo também a tributação “(...) é examinada de acordo com suas funções econômica — de influir na alocação dos recursos para a produção de bens e serviços — e redistributiva — de afetar a distribuição da renda entre os indivíduos”<sup>38</sup>.

A partir desses estudiosos, outros se seguiram, a exemplo de Atkinson e Stiglitz<sup>39</sup>, Deaton e Stern (1986)<sup>40</sup>, Ahmad e Stern (1984)<sup>41</sup>, e muitos outros, considerando a possibilidade de reformulação do sistema tributário tendo em vista a tributação indireta e direta, com preocupações distributivas, e geralmente concedendo maior atenção à eficiência e equidade. As perspectivas, no campo da teoria econômica, de se alcançar eficiência, melhor distribuição e equidade na tributação, estariam também diretamente relacionadas à diminuição das distorções de mercado geradas pela tributação.

Assim, a teoria da tributação ótima desenvolve-se com maior força tomando como base o último postulado de Smith (economicidade).

O ideal seria recorrer a impostos não distorcivos (lump sum taxes), isto é, impostos fixos per capita independentes do PIB, e, conseqüentemente, que não interfeririam nas decisões de mercado, não ocasionando distorções. Como tais tributos são ideais, torna-se inevitável recorrer a impostos que ocasionam distorções na economia. A questão central torna-se empreender impostos

---

<sup>36</sup> Sobre o assunto, conferir também: CARVALHO, Diogo Baerlocher. **Equidade da Tributação Indireta no Brasil e Regiões: Análise a partir das Características Distributivas dos Bens e Serviços Consumidos pelas Famílias**. Faculdade de Recife. Departamento de Economia. Dissertação de Mestrado. Recife. 2012, p. 14-16.

<sup>37</sup> LAGEMANN, Eugenio. **Tributação Ótima**. Op.cit., p. 404 e ss.

<sup>38</sup> Idem.

<sup>39</sup> ATKINSON, Anthony B.; STIGLITZ, Joseph E. **The design of tax structure: Direct versus indirect taxation**. In: Journal of Public Economics, 6, 1976, p. 55–75. Disponível em: [http://eml.berkeley.edu/~saez/course/AtkinsonStiglitz\\_JPubE\(1976\).pdf](http://eml.berkeley.edu/~saez/course/AtkinsonStiglitz_JPubE(1976).pdf) (último acesso em 03.06.2016).

<sup>40</sup> DEATON, Angus; STERN, Nicholas. **Optimally uniform commodity taxes, taste differences and lump-sum grants**. In: Economics Letters, 20, 1986, North-Holland, p. 263–266. Disponível em: <http://personal.lse.ac.uk/sternn/038NHS.pdf> (último acesso em 03.06.2016).

<sup>41</sup> AHMAD, Ehtisham; STERN, Nicholas. **The theory of reform and indian indirect taxes**. In: Journal of Public Economics, 25, 1984, p. 259–298. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/222445680\\_The\\_Theory\\_of\\_Tax\\_Reform\\_and\\_Indian\\_Indirect\\_Taxes](https://www.researchgate.net/publication/222445680_The_Theory_of_Tax_Reform_and_Indian_Indirect_Taxes) (último acesso em 03.06.2016).

distorcivos com o mínimo prejuízo à economia e com mais ampla margem distributiva.

Por isso, a Teoria da Tributação Ótima considera a tributação ótima como a tributação do “segundo melhor” (Second Best), em detrimento de uma primeira opção (ideal), já reconhecendo que a tributação ótima e completamente não distorciva é ideal, utópica.

Logo, “(...) o termo ótimo nessa teoria deve ser entendido como um ótimo de segundo melhor, ou seja, o melhor resultado possível dado que impostos distorcivos devem ser inevitavelmente utilizados em razão da impossibilidade de se recorrer a impostos *lump sum*. Isso significa que a teoria da tributação ótima deve estar inerentemente preocupada com questões de equidade e eficiência, simultaneamente”<sup>42</sup>.

De certa forma, pode-se dizer que as bases essenciais para o desenvolvimento da tributação ótima encontram-se nesses estudos, que favorecem a construção de sistemas tributários mais eficientes, mais justos, racionais e menos confiscatórios. Quando se fala em teoria da tributação ótima aplicada a determinado sistema tributário, portanto, quer se referir a mecanismos construídos de forma interdisciplinar (associando distintos campos do conhecimento aplicados ao estudo da tributação) para compreender de que forma seria possível aperfeiçoar aquele específico sistema tributário (sem ignorar suas peculiaridades em relação a outros sistemas) em prol de um sistema mais justo, do ponto de vista econômico e social, mais racional ou mais eficiente, não inviabilizando, por outro lado, a atividade empresarial nacional (com a mínima distorção possível).

A utilização de estratégias e técnicas desenvolvidas nesse campo de estudo tem fundamental importância para os juristas brasileiros, especialmente no desenvolvimento da função “normativa” (isto é, a função de elaborar propostas de aperfeiçoamento do sistema tributário vigente).

No Brasil, a teoria da tributação ótima ainda é tema novíssimo nos debates relacionados ao direito tributário. Somente a partir de meados do século XXI é que surgem os primeiros estudos brasileiros dedicados à elevação desse mecanismo de aperfeiçoamento do sistema tributário vigente no Brasil (mas na sua totalidade desenvolvidos em pesquisas na área econômica ou contábil, sem qualquer colaboração de juristas).

Isso se justifica também pela histórica falta de interesse de juristas brasileiros sobre eventuais contribuições trazidas por outros campos do conhecimento, a exemplo da economia. As contribuições de política tributária foram também muito pouco estudadas por juristas brasileiros nos últimos anos. Raros foram os estudiosos que arriscaram tecer reflexões para o aperfeiçoamento do direito tributário existente.

---

<sup>42</sup> SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. NOGUEIRA, José Ricardo. BARBOSA, Ana Luiza de Holanda. **Teoria da tributação ótima**. In: Ciro Biderman e Paulo Avarte. (Org.). Economia do Setor Público no Brasil. São Paulo: Campus, 2005, p. 175-189.

#### 4. A Ciência do Direito Tributário Brasileiro e a abertura recente à tributação ótima

A tradição literária do direito tributário brasileiro, especialmente no século XX, favoreceu o amadurecimento científico disciplinar do Direito Tributário enquanto disciplina jurídica, dotada de cientificidade própria de uma ciência social, mas, por peculiaridades históricas próprias do contexto brasileiro, favoreceu o direcionamento teórico pautado em forte impulso ao formalismo e ao positivismo dogmático normativo, sobretudo a partir da década de sessenta do século XX, o que, se não extirpou por completo outras linhas de pesquisa não necessariamente alinhadas a distintas premissas epistemológicas distintas das prevalentes no contexto acadêmico brasileiro, concedeu ampla prevalência acadêmica a linhas de pesquisa mais próximas ao positivismo formal dogmático normativista<sup>43</sup>.

O formalismo e o positivismo jurídico agregaram importantes características ao processo histórico-disciplinar do Direito Tributário Brasileiro, favorecendo o reconhecimento da Ciência do Direito Tributário enquanto ramo cientificamente (e didaticamente) autônomo do Direito.

Mas, por outro lado, historicamente, no campo da Ciência do Direito Tributário Brasileiro, prevalecendo em muitos aspectos o positivismo formalista, favoreceu-se a separação da Ciência do Direito da possibilidade do diálogo com outros campos do conhecimento afetos à tributação.

Embora esforços notáveis tenham sido engendrados a promover maior aproximação entre Direito Tributário e Economia, nos quais se eleva com imponência a obra do Prof. Ives Gandra Martins<sup>44</sup>, aquela foi a tendência forte no desenvolvimento disciplinar do Direito Tributário Brasileiro, ainda que nos estudos ancestrais de Tullio Ascarelli já aparecesse a importância da conexão ínsita entre economia e direito<sup>45</sup>.

No entanto, no século XXI, recentes fenômenos epistemológicos (como a complexidade epistemológica) e sociológicos (como o pós-modernismo), redirecionam o aperfeiçoamento da Ciência do Direito Tributário, favorecendo maior abertura ao diálogo entre saberes (interdisciplinaridade).

Nesse contexto, abre-se espaço para a cooperação saudável entre direito e economia, que, gradativamente começa a ganhar espaço nas reflexões de notáveis tributaristas contemporâneos, ainda que estudos coletivos entre economistas e

---

<sup>43</sup> Sobre o assunto, sob uma perspectiva histórica, conferir: TEODOROVICZ, Jeferson. **A Afirmção Histórica da Doutrina do Direito Tributário Brasileiro**. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo. 2015, p. 01 e ss.

<sup>44</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma Teoria do Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 293 e ss.

<sup>45</sup> ASCARELLI, Tullio. **Imposto sobre a Renda e Sociedades Comerciais** Vol. VII. Janeiro-Março de 1947. In: Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro: Seção II da Revista deo Serviço Público – Departamento Administrativo do Serviço Público – Fundação Getúlio Vargas, p.19-33.

juristas, a propósito da tributação, não sejam regularmente observados em colaborações conjuntas.

Essa primazia também tem sido recentemente reconhecida no âmbito da Análise Econômica Tributação<sup>46</sup>, como lembra Cristiano Carvalho<sup>47</sup>, a propósito da AED positiva (essencialmente descritiva) e da AED normativa (voltada à elaboração de propostas ao aperfeiçoamento do sistema existente), e também aparece em outros autores, a exemplo de James Marins<sup>48</sup>, a propósito da Política Jurídico-Fiscal, seja sob a perspectiva endógena (intrassistêmica) ou exógena (interdisciplinar), de André Folloni, na consideração da pragmática da norma tributária como caminho para aperfeiçoamento da Ciência do Direito Tributário<sup>49</sup>, assim como de José Souto Maior Borges, a propósito da zetética (de crítica ao direito posto) no âmbito da Ciência do Direito<sup>50</sup>.

Existem, naturalmente, campos de estudo onde a teoria da tributação ótima encontra maior potencial de desenvolvimento ou aproximação, a exemplo das investigações sobre a análise funcional do direito, aos estudos sobre a perspectiva pragmática da norma tributária, ou mesmo a partir de aproximações entre a Análise Econômica do Direito e a Tributação, bem como à própria elevação da função normativa do jurista (ligada ao aperfeiçoamento do direito existente, isto é, como o direito tributário “deve ser”) no campo tributário.

São perspectivas de estudo desenvolvidas recentemente na realidade tributária brasileira, mas que mantêm grande potencial de aproximação com a teoria da tributação ótima, portanto.

Porém, especificamente, embora já contando com estudos brasileiros no campo das ciências econômicas, a busca por maior aproximação das conquistas trazidas pela teoria da tributação ótima às investigações dos juristas brasileiros têm sido especialmente desenvolvidas e difundidas por Marcos de Aguiar Villas-Bôas, com a finalidade expressa de chamar atenção dos juristas brasileiros sobre a importância da aplicação de institutos e estratégias construídas na Optimal Taxation Theory na realidade tributária brasileira<sup>51</sup>.

Nesse sentido, recentes progressos também têm sido observados no campo da Análise econômica do Direito, que, atenta às teorias econômicas recentes, geram melhores perspectivas para a construção teórica do chamado “tributo ótimo”.

---

<sup>46</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito. Uma visão Crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 12 e ss.

<sup>47</sup> CARVALHO, Cristiano. **Análise Econômica da Tributação**. In: Direito e Economia no Brasil. TIMM, Luciano Benetti (Org). São Paulo: Atlas, p. 158 e seguintes.

<sup>48</sup> MARINS, James. **O Desafio da Política Jurídico-Fiscal**. In: Tributação & Política. James Marins (Coord.) Livro 6. Curitiba: Juruá Editora, 2005, p. 52.

<sup>49</sup> FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: críticas e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 262 e ss.

<sup>50</sup> BORGES, José Souto Maior. **Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. n.211. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 2013, p. 118-120.

<sup>51</sup> Nesse sentido, recomenda-se a leitura de: VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **Teoria da Tributação Ótima: Passado, Presente e Futuro**. In: Revista Direito Tributário Atual. n. 34. Coord: ZILVETI, Fernando Aurelio. Dialética- IBDT: São Paulo, 2015, p. 275-302.

Exemplificativamente, Cristiano Carvalho, observando a experiência econômica estrangeira, identifica cinco requisitos para a configuração do “tributo ótimo” pela Análise Econômica da Tributação: a) grande base de contribuintes (quando maior a base, mais viável é o estabelecimento de alíquotas menores), b) regras simples e objetivas (visando evitar ou diminuir os “custos de conformidade”, que implicam em “custos de transação”); c) incidência sobre produtos e serviços de demanda inelástica (de baixa sensibilidade dos consumidores à alteração de preços, favorecendo equilíbrio entre oferta e demanda e evitando o chamado “peso morto” ou ineficiência alocativa), d) ser justo (não violando a isonomia), e) ter baixo custo administrativo (onde o Estado ou administração gastem o mínimo possível para administrar o tributo)<sup>52-53</sup>.

De certa forma, essas máximas desenvolvidas no âmbito da Análise Econômica da Tributação não se afastam das contribuições históricas de Adam Smith, Stuart Mill, Griziotti e Neumark, mas as aperfeiçoam e as atualizam frente às contingências contemporâneas, especialmente no que tange à economicidade do tributo.

Evidentemente, a busca pelo sistema tributário ótimo ou pelo tributo ótimo encontra-se em campo de investigação que perpassa as funções hermenêuticas tradicionalmente atribuídas ao jurista.

Além disso, a análise da tributação justa limitada à criação e à extinção da relação tributária não é suficiente para auferir se o tributo é efetivamente justo ou não.

## **5. A importância da consideração do Direito Financeiro**

Reputa-se de essencial importância a progressiva aproximação para com o Direito Financeiro. Afinal, o Direito Financeiro compreende o estudo jurídico receita derivada e originária, mas também da gestão dessas receitas, e da despesa, do orçamento e do crédito público<sup>54</sup>. Concentra-se em espectro mais amplo que o alcançado pelo Direito Tributário, atingindo a receita, a gestão e a despesa pública, no que interessa ao exercício juridicamente delimitado da atividade financeira do Estado.<sup>55-56</sup>

---

<sup>52</sup> CARVALHO, Cristiano. **Análise Econômica da Tributação**. In: Direito e Economia no Brasil. TIMM, Luciano Benetti (Org). São Paulo: Atlas, p. 158 e seguintes.

<sup>53</sup> Particularmente interessante é a reflexão do autor sobre a CPMF, que entende cumprir os cinco requisitos de tributação “ótima”, do ponto de vista da AED, mas que foi rechaçado por muitos juristas, sob distintos argumentos. Para o autor, tal resistência à CPMF denunciaria o desconhecimento generalizado dos tributaristas contemporâneos sobre as regras básicas da economia aplicada aos tributos. CARVALHO, Cristiano. Op.cit., p. 257-258.

<sup>54</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Financeiro (Direito Tributário)**. 1 Ed. São Paulo: José Bushatsky, 1964, p. xvi.

<sup>55</sup> GARZA, Sérgio F. de la. **Derecho financiero mexicano**. México: Porrúa, 1975, p. 13.

O tributo justo deve ser bem planejado (e, nesse sentido, também se encontra fértil campo para colaboração para com a teoria da tributação ótima), dependendo da contribuição do Direito Financeiro antes mesmo de sua criação por lei, pois deve estar previsto, no Direito Orçamentário<sup>57</sup>.

Mas deve também ser direcionado corretamente após sua arrecadação, aos objetivos que busca atingir, se genéricos, ou específicos (Direito das Prestações Financeiras)<sup>58</sup>. Ambos os campos são de relevantes para a compreensão do papel e da função do tributo em determinada conjuntura social.

Tão importante quanto o planejamento da arrecadação é a gerência e a aplicação do tributo, assim como a observância e controle da administração e distribuição desse recurso financeiro originado do tributo arrecadado (isto é, da destinação do tributo, após sua arrecadação). A aplicação de construções oriundas da teoria da tributação ótima poderia certamente colaborar para a otimização desses fatores.

## 6. Conclusões

Portanto, reconhecendo-se maior abertura promovida por recentes fenômenos epistemológicos e sociológicos, com claros reflexos na Ciência do Direito Tributário, abrindo-se paulatinamente para intercursos interdisciplinares (do qual são exemplos os recentes estudos sobre Análise Econômica do Direito Tributário), podem-se observar melhores perspectivas de aproximação entre Direito e Economia, assim como entre Direito e Política. Além disso, oferece-se oportunidade para o melhoramento da política tributária brasileira, se bem orientada por estudos de tributação ótima, em cooperação com a ciência do direito, que passa a gradualmente permitir insinuações zetéticas (crítica ao direito tributário vigente) ou normativas (aperfeiçoamento do direito posto), favorecendo o aperfeiçoamento da política do direito tributário.

Não há, nesses campos, qualquer óbice para esforços desenvolvidos por essas áreas em promover e aplicar a tributação ótima no sistema tributário brasileiro.

---

<sup>56</sup>BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 15º Edição. Atualizador: CAMPOS, Dejalma Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 04. GRIZIOTTI, Benvenuto. **Princípios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**. Trad. Enrique R. Mata. Segunda Edición. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958, p. 15. Em análogo sentido, ARAÚJO FALCÃO, Amílcar de. **Introdução ao Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Rio – Faculdades Integradas Estácio de Sá, 1976, p. 18. BALEEIRO, Aliomar. **Cinco aulas de finanças e política fiscal**. 2º edição. São Paulo: José Bushatsky, 1975, p. 32. Em semelhante sentido: BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y Derecho. I**. Estudios de derecho financiero. Estudios de administración. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, p. 07. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 11 e seguintes.

<sup>57</sup>TORRES, Ricardo Lobo. Op.cit., p. 13 e seguintes.

<sup>58</sup>Idem, p. 11 e seguintes.

Compreendida isoladamente, isto é, sem eventual colaboração com a teoria econômica, com a política tributária ou mesmo com a filosofia tributária, e, no campo do direito, entre Direito Financeiro e Direito Tributário, não há como promover qualquer avanço sobre a perspectiva da tributação ótima, justa, eficiente, racional e favoravelmente redistributiva. A interdisciplinaridade, portanto, é fenômeno do qual o jurista não poderá se afastar, se pretender colaborar para o aperfeiçoamento efetivo de seu objeto de interpretação. Além disso, torna-se imperiosa a colaboração entre a Ciência do Direito Tributário e o Direito Financeiro, já que a ideia de tributo justo (ainda que ideal) não alcança apenas as etapas de criação à extinção da relação tributária, mas ultrapassa-as, relacionando-se tanto com o planejamento racional desse tributo (com reflexos orçamentários), quanto na sua destinação adequada.

## Referências

ASCARELLI, Tullio. **Imposto sobre a Renda e Sociedades Comerciais** Vol. VII. Janeiro-Março de 1947. In: Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro: Seção II da Revista de Serviço Público – Departamento Administrativo do Serviço Público – Fundação Getúlio Vargas.

**A Teoria Geral do Emprego (1937)**. John Maynard Keynes. Economia. Organizador: Tamás Szmercsányi. 2º edição. São Paulo: Editora Ética, 1984.

AHMAD, Ehtisham; STERN, Nicholas. **The theory of reform and indian indirect taxes**. In: Journal of Public Economics, 25, 1984, p. 259–298. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/222445680\\_The\\_Theory\\_of\\_Tax\\_Reform\\_and\\_Indian\\_Indirect\\_Taxes](https://www.researchgate.net/publication/222445680_The_Theory_of_Tax_Reform_and_Indian_Indirect_Taxes) (último acesso em 03.06.2016).

ARAÚJO FALCÃO, Amílcar de. **Introdução ao Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Rio – Faculdades Integradas Estácio de Sá, 1976.

ATKINSON, Anthony B; STIGLITZ, Joseph. **The design of tax structure: Direct versus indirect taxation**. In: Journal of Public Economics, 6, 1976, p. 55–75. Disponível em: [http://eml.berkeley.edu/~saez/course/AtkinsonStiglitz\\_JPubE\(1976\).pdf](http://eml.berkeley.edu/~saez/course/AtkinsonStiglitz_JPubE(1976).pdf) (último acesso em 03.06.2016).

BALEEIRO, Aliomar. **Cinco aulas de finanças e política fiscal**. 2º edição. São Paulo: José Bushatsky, 1975, p.29.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 15º Edição. Atualizador: CAMPOS, Dejalma Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BERLIRI, Luigi Vittorio. **La Giusta Imposta**. Milano: Dott.A. Giuffrè Editore, 1975.

BORGES, José Souto Maior. **Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. n.211. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 2013.

BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y Derecho. I**. Estudios de derecho financiero. Estudios de administración. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito. Uma visão Crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARVALHO, Cristiano. **Análise Econômica da Tributação**. In: Direito e Economia no Brasil. TIMM, Luciano Benetti (Org). São Paulo: Atlas, s/d.

CARVALHO, Diogo Baerlocher. **Equidade da Tributação Indireta no Brasil e Regiões: Análise a partir das Características Distributivas dos Bens e Serviços Consumidos pelas Famílias**. Faculdade de Recife. Departamento de Economia. Dissertação de Mestrado. Recife. 2012.

CONTADOR, Cláudio R. **A Importância da Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda**. Apresentação da Edição Brasileira. In: KEYNES, John Maynard. **A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda**. Tradução de Mário R. da Cruz. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1992.

COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Depalma, s/d

DEL BRIO, Francisco Dominguez. **Estudio Preliminar**. In: La Política Fiscal em Accion. In: DEL BRIO, Francisco Dominguez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1971.

DEATON, Angus e STERN, Nicholas. **Optimally uniform commodity taxes, taste differences and lump-sum grants**. In: Economics Letters, 20, 1986, North-Holland, p. 263–266. Disponível em: <http://personal.lse.ac.uk/sternn/038NHS.pdf> (último acesso em 03.06.2016).

DIAMOND, Peter A.; MIRRLEES, James A. **Optimal taxation and public production: I– production efficiency.** In: American Economic Review, 61, 1971, p. 8–27. Disponível em: [http://darp.lse.ac.uk/PapersDB/Diamond-Mirrlees\\_2\\_\(AER\\_71\).pdf](http://darp.lse.ac.uk/PapersDB/Diamond-Mirrlees_2_(AER_71).pdf) (último acesso em 03.06.2016).

FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: críticas e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges.** São Paulo: Saraiva, 2013.

FONROUGE, Giuliani. **Derecho Financiero.** Volumen I. 2º Ed. Buenos Aires: Depalma, 1970.

GARZA, Sérgio F. de la. **Derecho financiero mexicano.** México: Porrúa, 1975.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 1999.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Princípios de Política, Derecho y Ciência de La Hacienda.** Trad. Enrique R. Mata. Segunda Edición. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958.

GUTMAN, Daniel. **Do Direito à Filosofia do Tributo** In: FERRAZ, Roberto (Coord.). Princípios e Limites da Tributação. Vol.1. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HENKEL, Heinrich. **Introducción a La Filosofía del Derecho.** Trad. Enrique Gimbernat Ordeig. Madri: Taurus Ediciones, 1986.

KELSEN, Hans. **O que é Justiça?** Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

KEYNES, John Maynard. **El camino hacia La prosperidad.** In: La Política Fiscal em Accion. In: DEL BRIO, Francisco Dominguez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1971.

KEYNES, John Maynard. **A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda.** Tradução de Mário R. da Cruz. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1992.

KEYNES, John Maynard. **A Teoria Geral do Emprego (1937).** John Maynard Keynes. Economia. Organizador: Tamás Szmrecsányi. 2º edição. São Paulo: Editora Ética, 1984.

LAGEMANN, Eugenio. **Tributação Ótima.** In: Ensaios FEE, v. 25, n. 2, Porto Alegre, ut. 2004.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª Edição. Tradução de José Lamego. Lisboa – Portugal: Editora Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MARINS, James. **O Desafio da Política Jurídico-Fiscal**. In: Tributação & Política. James Marins (Coord.) Livro 6. Curitiba: Juruá Editora, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma Teoria do Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MESSNER, Johannes. **Ética Social**. Trad. Alípio Maia de Castro. São Paulo: Editora Quadrante, 1987.

MILL, Stuart. **Princípios de Economia Política. Com Algumas de suas Aplicações à Filosofia Social**. Volume II. Trad. Luiz João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

NEUMARK, Fritz. **Princípios de La Imposición**. Obras Basicas de Hacienda Pública. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, 1974.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Financeiro (Direito Tributário)**. 1 Ed. São Paulo: José Bushatsky, 1964.

PAJISTE, Bernard. **Introdução à Política Fiscal**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., s/d.

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do Direito**. Arménio Amado – editor, sucessor – Coimbra, 1979.

RAMSEY, Frank P. **A contribution to the theory of taxation**. In: The Economic Journal, Vol. 37, N.145, 1927, p. 47–61. Disponível em: <<http://www.uib.cat/depart/deaweb/webpersonal/amedeospadaro/workingpapers/bibliosecpub/ramsey.pdf>>. (último acesso em 03.06.2016)

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações. Investigação Sobre sua Natureza e suas Causas**. Livro Quarto. Volume II. Tradução de Luis João Baraúna. Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. NOGUEIRA, José Ricardo. BARBOSA, Ana Luiza de Holanda. **Teoria da tributação ótima**. In: Ciro Biderman e Paulo Avarte. (Org.). Economia do Setor Público no Brasil. São Paulo: Campus, 2005.

TEODOROVICZ, Jeferson. **A Afirmação Histórica da Doutrina do Direito Tributário Brasileiro**. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo. 2015.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y del Contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **Teoria da Tributação Ótima: Passado, Presente e Futuro**. In: Revista Direito Tributário Atual. n. 34. Coord: ZILVETI, Fernando Aurelio. Dialética- IBDT: São Paulo, 2015.

VILLEGAS, Hector. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Tomo único. 5º Ed. Buenos Aires: Depalma, 1993.

YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

ZAVALA, Ernesto Flores. **Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas. Los Impuestos**. Décima Edición. México: Porrúa, 1968.