

# A natureza da norma tributária à luz da lógica da ação coletiva

*The nature of the tax rule in the light of the logic of collective action*

Submetido(submitted): 13/05/21

Parecer(revised): 20/05/21

Aceito(accepted): 10/06/21

Christiano Mendes

Wolney Valente\*

ORCID: 0000-0002-9997-7617

Artigo submetido à revisão cega por pares (Article submitted to peer blind review)

Licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International

## Abstract

**[Purpose]** To answer the research question about the nature of the legal-tax rule as a “social rejection rule”, using as a methodological parameter the investigation of the formation of collective will, made by the theory of public choice, in contrast to the theory of tax imposition by Ives Gandra da Silva Martins.

**[Methodology/approach/design]** The approach was made through the contraposition between the theories of Kenneth J. Arrow, with his “Theorem of (Im) possibility”, the “Theory of Collective Action” by Gordon Tullock and James Buchanan and, finally, the work of Mancur Olson in his “The Logic of Collective Action”, and the theory of tax imposition by Ives Gandra da Silva Martins.

**[Findings]** The research concludes on the logical impossibility of the existence of “social rejection norms” and this concept’s logical consequences, unable to sustain any reasoning that deduces a “principle of closed tax typicality” or a (natural) right to evade taxation. On the contrary, the collective will points to the existence of a social duty to pay taxes, and the center of the tax debate must be shifted towards examining the impacts of the intra-group distributive conflict.

**[Practical implications]** The definition of the nature of the juridical-tax rule has important repercussions on the discussions on tax reform and on the mechanisms of evasion, avoidance, tax evasion and tax planning, determining the focus on which these issues are dealt with.

**[Originality/value]** The article is relevant to support an analysis of the intragroup distributive conflicts existing in taxation and to engage in the discussion about the possibility of a general anti-tax rule in Brazilian Tax Law.

**Keywords:** Taxation. Social rejection norm. Logic of collective action. Distributive conflict. Closed typicality.

## Resumo

---

\*Bacharel em Direito pela Universidade Estadual Paulista – UNESP, Procurador da Fazenda Nacional, Assessor de Ministro junto ao – STJ, especialista em Direito Tributário pelo ICAT/AEUDF, mestre em Direito Internacional, Econômico e Tributário pela UCB e aluno especial do Doutorado em Direito da UNB. E-mail: [tiam@uol.com.br](mailto:tiam@uol.com.br)

**[Propósito]** Responder à pergunta de pesquisa sobre a natureza da norma jurídico-tributária como “norma de rejeição social”, tendo por parâmetro metodológico a investigação da formação da vontade coletiva feita pela teoria da escolha pública em contraste com a teoria da imposição tributária de Ives Gandra da Silva Martins.

**[Metodologia/abordagem/design]** A abordagem se deu através do contraste feito entre as teorias de Kenneth J. Arrow, com o seu “Teorema da (Im)possibilidade”, a “Teoria da Ação Coletiva” de Gordon Tullock e James Buchanan e, por fim, a obra de Mancur Olson em sua “A Lógica da Ação Coletiva”, com a teoria da imposição tributária de Ives Gandra da Silva Martins.

**[Resultados]** Conclui-se pela impossibilidade lógica da existência das “normas de rejeição social” e das consequências lógicas do conceito, não podendo subsidiar raciocínios que deduzam um “princípio da tipicidade tributária cerrada” ou um direito (natural) a se furtar à tributação. Ao contrário, a vontade coletiva aponta para a existência de um dever social de pagar tributos, devendo ser deslocado o centro do debate tributário para o exame dos impactos do conflito distributivo intragrupo.

**[Implicações práticas]** A definição da natureza da norma jurídico-tributária tem reflexos importantes nas discussões sobre a reforma tributária e sobre os mecanismos de evasão, elisão, elusão fiscais e planejamento tributário, determinando o enfoque com o qual tais temas são tratados.

**[Originalidade/relevância do texto]** O artigo é de relevo para subsidiar uma análise dos conflitos distributivos intragrupo existentes na tributação e para o enfrentamento da discussão sobre a possibilidade de uma norma geral antielisiva no Direito Tributário brasileiro.

**Palavras-chave:** Tributação. Norma de rejeição social. Lógica da ação coletiva. Conflito distributivo. Tipicidade cerrada.

## INTRODUÇÃO

Este artigo propõe responder à pergunta de pesquisa sobre a natureza da norma jurídico-tributária, tendo por parâmetro metodológico a investigação da formação da vontade coletiva feita pela teoria da escolha pública, notadamente nos trabalhos de Kenneth Arrow, Gordon Tullock, James Buchanan e Mancur Olson, em contraste com a concepção constante da teoria da imposição tributária de vertente jusnaturalista de Ives Gandra da Silva Martins. A hipótese que se pretende comprovar é a de que a teoria da imposição tributária que classifica as normas tributárias como “normas de rejeição social”, a sustentar seu desvalor perante a coletividade e, por conseguinte, legitimar moral e juridicamente o comportamento do contribuinte em se evadir da tributação (via elisão, elusão, evasão e planejamento tributário abusivo ou não) e o do intérprete em apoiar tal conduta, está fundada em bases frágeis e contraditórias.

Em um primeiro momento, o artigo situa a teoria da escolha pública. Em seguida passa a examinar, dentre os expoentes da escola, aqueles que desenvolveram teorias que abordam a formação da vontade coletiva e seu contraste com as vontades individuais, sendo cada autor tratado em tópico apartado em uma ordem lógica e (coincidentemente) histórica de evolução de seus pensamentos. Na sequência, passa-se ao exame da teoria da imposição tributária de Ives Gandra para, ao final, em um último tópico, tecer conclusões críticas aos textos em contraste.

O artigo conclui que diante da impossibilidade lógica da existência das tais “normas de rejeição social”, as consequências lógicas do conceito também inexistem, não podendo subsidiar raciocínios que dele deduzam um suposto “princípio da tipicidade tributária cerrada” ou um direito (natural) a se furtrar à tributação. Ao contrário, a vontade coletiva aponta para a existência de um dever social de pagar tributos, devendo ser deslocado o centro do debate tributário para o exame dos impactos do conflito distributivo intragrupo.

## A TEORIA DA ESCOLHA PÚBLICA

Como ramo da teoria econômica, a teoria da escolha pública aplica os conceitos da economia de mercado a outros ramos do conhecimento, notadamente à política e aos serviços públicos, todos como instituições coletivas da sociedade. Preocupa-se com as causas do comportamento governamental em oposição às causas de comportamento de mercado, muito embora submeta aquelas aos mesmos conceitos e técnicas destas. Segundo o professor Márcio Iorio Aranha (2019, p. 14), a abordagem dos atores desses ramos passa a se dar a partir da concepção individualista (individualismo metodológico) da (micro)economia neoclássica: o interesse perseguido diante das decisões a serem tomadas nesses campos é sempre o autointeresse racional, calculado e buscando maximizar utilidades e não o interesse altruísta. Desta forma, abandona uma visão moralista do ser humano e de suas decisões em prol de uma visão mais realista de suas motivações.

Seus grandes pensadores foram Duncan Black, com seu artigo sobre a racionalidade da tomada de decisão em grupo (BLACK, 1948); Kenneth Joseph Arrow, com sua tese de doutorado a respeito dos valores individuais e a escolha social (ARROW, 1951); Anthony Downs, com sua teoria econômica da democracia elaborada em 1957 (DOWNS, 1999); Gordon Tullock e James McGill Buchanan Jr., com seu cálculo do consenso escrito a quatro mãos em 1962 (BUCHANAN e TULLOCK, 1999); e Mancur Lloyd Olson, com a sua lógica da ação coletiva de 1965 (OLSON, 2015).

No que mais interessa ao direito, a teoria da escolha pública busca desvendar a formação da vontade coletiva a partir da tomada de decisões

racionais dos indivíduos que fazem parte de uma determinada coletividade. Essa vontade coletiva pode se expressar em leis e normas caso a coletividade (grupo) a que se refira seja o Estado. Aqui a sua relevância para a nomogênese jurídica. Nessa vertente, para os propósitos deste artigo interessam os pensamentos de Kenneth J. Arrow, com o seu “Teorema da (Im)possibilidade”, a “Teoria da Ação Coletiva” de Gordon Tullock e James Buchanan e, por fim, a obra de Mancur Olson em sua “A Lógica da Ação Coletiva”. Todas são obras que, em alguma medida, trabalham a formação da vontade coletiva, as contradições entre a(s) vontade(s) individual(is) dos integrantes de um grupo social e a vontade coletiva desse mesmo grupo social.

### **Kenneth J. Arrow e o “Teorema da (Im)possibilidade”: a separação entre as vontades individuais e a vontade coletiva**

Em 1950 Kenneth Arrow publica um artigo intitulado “A difficulty in the concept of social welfare”.<sup>1</sup> Neste artigo resume a sua tese de doutorado publicada em 1951 onde desenvolve o “teorema da possibilidade” que, em razão de suas conclusões, ficou vulgarmente conhecido como “teorema da impossibilidade”. A pergunta inicial que o autor se faz é a de saber se, assim como se dá no âmbito das escolhas individuais onde cada qual busca maximizar suas utilidades, é possível obter uma consistência racional nos modos coletivos de escolha (v.g. votação, mercado) onde as vontades de muitas pessoas estão envolvidas. Em outras palavras, busca saber se as escolhas feitas pela coletividade seguem algum processo formal racional (função), qual é esse processo e se há consistência em nele estabelecer alguma relação com as escolhas individuais dos componentes do grupo. Em suas palavras (ARROW, 1950, p. 328):

“That is, we ask if it is formally possible to construct a procedure for passing from a set of known individual tastes to a pattern of social decision-making, the procedure in question being required to satisfy certain natural conditions.”

Segundo o autor, o comportamento racional esperado de uma comunidade seria o de ordenar as alternativas idealmente apresentadas de acordo com as suas preferências coletivas e, em um segundo momento, escolher com base nesse referencial sempre a alternativa preferida (aquela superior na escala) entre aquelas postas à sua disposição na realidade. A ordenação se daria com base no princípio majoritário, ou seja, a alternativa preferida seria sempre aquela que obtivesse maior votação. Aí é que começam os problemas.

---

<sup>1</sup>Em tradução livre: “A dificuldade no conceito de bem-estar social”.

Apresenta então o “paradoxo da votação” onde A, B e C são as três alternativas postas à disposição dos indivíduos 1, 2 e 3. Pelo método apresentado, e até mesmo pelo senso comum, seria de se esperar que a soma das escolhas individuais levaria a uma escolha coletiva. Bastaria, portanto, que os indivíduos 1, 2 e 3 apresentassem as suas preferências para que delas se pudesse extrair naturalmente a preferência coletiva. Ledo engano. Se o indivíduo 1 estabelece a ordem de preferência 1º A, 2º B, 3º C ( $A > B > C$ ), se o indivíduo 2 estabelece a ordem de preferência 1º B, 2º C, 3º A ( $B > C > A$ ) e o indivíduo 3 estabelece 1º C, 2º A, 3º B ( $C > A > B$ ), não é possível estabelecer qualquer ordem lógica, pois temos dois indivíduos que preferem A a B ( $A > B$  para os indivíduos 1 e 3), temos dois indivíduos que preferem B a C ( $B > C$  para os indivíduos 1 e 2) e dois indivíduos que preferem C a A ( $C > A$  para os indivíduos 2 e 3). Ora, se dois indivíduos entendem que  $A > B$  e dois entendem que  $B > C$ , então  $A > B > C$ , sendo assim, logicamente, a coletividade entenderia que  $A > C$ . Só que há outros dois indivíduos (também maioria, portanto) que entendem que  $C > A$ . Veja-se que é logicamente impossível que  $C > A$  e simultaneamente que  $A > C$ . Desta maneira, não é possível dizer que há aí uma escolha que siga algum critério racional ou que a vontade coletiva seja uma consequência lógica das vontades individuais. No exemplo, **as vontades racionais individuais não geram logicamente uma vontade racional coletiva porque no coletivo são contraditórias.**

Este simples paradoxo demonstra que a vontade individual e a vontade coletiva são coisas distintas e não obedecem à mesma lógica racional.<sup>2</sup> E mais, demonstra que a vontade coletiva não pode ser em todos os casos calculada simplesmente pelo somatório das vontades individuais, não é também uma decorrência lógica necessária dessas vontades. O chamado “Teorema da (Im)possibilidade” simplesmente confirma esta hipótese ao afirmar que a escolha entre as alternativas A, B e C acaba sendo arbitrária porque não há uma descrição lógica da escolha social. Dito de outra forma, a escolha social não encontra razão suficiente nas escolhas individuais, carecendo de um elemento externo a elas (uma presunção anterior sobre a natureza ou critério das escolhas individuais ou uma arbitrariedade posterior) para que seja tomada, *in litteris* (ARROW, 1950, p. 342):

---

<sup>2</sup>O autor usa exemplos simples porque acredita que se for impossível definir uma ordem social em uma situação tão simples onde há poucos indivíduos e poucas escolhas, então é impossível defini-la para situações mais complexas. No paradoxo da votação trabalha com três indivíduos e três escolhas, já na construção do teorema trabalha com dois indivíduos e três escolhas cada qual composta de duas combinações de quantidades totais constantes de bens (duas *commodities*) distribuídos de forma variada entre os dois indivíduos. Depois trabalha com apenas um bem (*commodity*).

“Possibility Theorem. – **If there are at least three alternatives among which the members of the society are free to order in any way, then every social welfare function** satisfying Conditions 2 and 3 and yielding a social ordering satisfying Axioms I and II **must be either imposed or dictatorial**. The Possibility Theorem shows that, **if no prior assumptions are made about the nature of individual orderings, there is no method of voting which will remove the paradox of voting** discussed in Part I, neither plurality voting nor any scheme of proportional representation, no matter how complicated.”<sup>3</sup>

Indo além, segundo a teoria, uma escolha coletiva carece de valores prévios a ela (presunções ou ordem de valores éticos preestabelecidos) e que não encontram nela justificção ou submete-se à arbitrariedade. Sendo assim, a rejeição ou aprovação individual dos integrantes de um grupo em relação a uma dada situação não significa necessariamente a rejeição ou aprovação de um todo social, a não ser que haja alguma presunção ou justificção ética estabelecida num sentido ou noutro. Aí, segue-se que o raciocínio se torna tautológico, pois a rejeição ou aprovação não são essencialmente frutos de uma vontade coletiva, mas da própria presunção previamente estabelecida como valor ou arbitrariedade. Essa ligação entre valores, arbitrariedade e escolha coletiva é fundamental para os propósitos deste artigo e será retomada mais adiante.

### **James McGill Buchanan Jr. e Gordon Tullock: a vontade coletiva como produto do processamento das vontades individuais**

James McGill Buchanan Jr., além de ser considerado o principal expoente da teoria da Escolha Pública (Public Choice), foi um de seus fundadores quando, juntamente com Gordon Tullock, publicou em 1962 “*The Calculus of consent: logical foundations of constitutional democracy*” (O cálculo do consenso: a fundação lógica da democracia constitucional). Na obra, também partindo do individualismo metodológico, os autores acabam por contestar, aprofundar e solucionar algumas das questões identificadas anteriormente por Kennet Arrow, criando o que se convencionou chamar de “Teoria da Ação Coletiva” (theory of collective choice).

---

<sup>3</sup>Os axiomas e as condições são pressupostos lógicos estabelecidos para se efetuar a demonstração matemática. Boa parte do artigo é sobre sua explicação, por isso, para seu aprofundamento, remete-se ao artigo citado. Sendo assim, reformula-se em tradução livre: “*Teorema da possibilidade. - Se há pelo menos três alternativas entre as quais os membros da sociedade são livres para ordenar de qualquer maneira, então toda função de bem-estar social [...] que produza uma ordem social [...] deve ser imposta ou ditatorial. O Teorema da Possibilidade mostra que, se nenhuma suposição anterior for feita sobre a natureza das ordenações individuais, não há método de votação que removerá o paradoxo da votação [...]*”.

O método é o mesmo, rejeitando uma interpretação orgânica da ação coletiva,<sup>4</sup> partem também do individualismo metodológico próprio das ciências econômicas onde o *homo economicus* é o sujeito individual tomador da decisão final seja no âmbito privado, seja no âmbito coletivo maximizando suas utilidades. Contudo, identificam que o seu comportamento, muito embora semelhante, não é idêntico nesses dois campos, havendo que ser investigado a fim de se saber como se dá a formação da vontade coletiva. Ao contrário de Kennet Arrow, afirmam que as vontades individuais podem sim gerar logicamente uma vontade coletiva, desde que essas vontades individuais definam de antemão um procedimento para a formação dessa vontade coletiva e o sigam nas deliberações posteriores. Este procedimento definirá também quem é a autoridade tomadora das decisões finais no âmbito coletivo (unanimidade, maioria qualificada, maioria absoluta etc.). Considerando que a obtenção de consenso é um processo custoso, a este critério de escolha o indivíduo adere mesmo sabendo que eventualmente poderá funcionar contra ele próprio, pois ali vislumbra uma relação custo-benefício que lhe seja favorável.

Desta maneira, diferentemente do que disse Arrow, a escolha social encontra sim razão suficiente nas escolhas individuais, não carecendo de um elemento externo a elas, basta que exista uma escolha coletiva inaugural fruto dessas escolhas individuais. A escolha coletiva inaugural cumpre de uma só vez os papéis necessários atribuídos por Kennet Arrow à presunção anterior e à arbitrariedade posterior, pois define a autoridade. A este modo, a ação coletiva pode ser uma composição de ações individuais, pois o indivíduo que fará a escolha ranqueia as possibilidades de ações coletivas conforme seus interesses e sopesa a sua adesão através de uma relação custo-benefício que lhe é individual.

Com este raciocínio retornam às bases contratualistas de Hobbes, Locke e Rousseau ao explicar que a formação da vontade coletiva somente é possível após a unanimidade dos indivíduos definir, como primeira escolha da própria vontade coletiva, os procedimentos e condições necessários para a sua formação. Essa é a escolha inaugural do critério de escolha que define a linha que separa a ação privada da ação coletiva. É a escolha constitucional. A partir daí, todas as escolhas realizadas segundo o procedimento são escolhas coletivas derivadas da escolha constitucional e não mais individuais.<sup>5</sup> Com base nessa

---

<sup>4</sup>Na concepção orgânica a vontade coletiva é algo diferente e completamente independente das vontades individuais, pois a coletividade é vista como um outro indivíduo apartado dentro do qual as individualidades desaparecem.

<sup>5</sup>A exigência da unanimidade na escolha constitucional é apenas uma decorrência lógica do seu pensamento, já que a unanimidade pressupõe que todos os indivíduos se beneficiam da escolha tomada e por ela (unanimidade) que toda e qualquer regra pode

distinção entre a escolha constitucional e as demais posteriores, identificam que o indivíduo se comporta de modo diferente na realização de cada uma dessas escolhas já que na escolha constitucional objetiva interesses de longo prazo e nas demais, interesses mais imediatos, sendo que nessas escolhas derivadas os indivíduos também obedecem à lógica de custo-benefício individual para a sua adesão.

Desta maneira, mesmo confirmando que a vontade individual e a vontade coletiva são coisas distintas, as barreiras identificadas por Kennet Arrow para a formação da vontade coletiva a partir das vontades individuais são contornadas e afirma-se que possuem algo em comum em sua lógica racional, já que a segunda depende em algum momento da primeira. Fica então superada a questão do “paradoxo da votação” pois, muito embora a vontade coletiva seja distinta da vontade individual, aquela ação coletiva é sempre composta por ações individuais que, coletadas obedecendo a um determinado procedimento, a constroem, *in verbis* (BUCHANAN e TULLOCK, 1999, pp. 13 e 18):

“Collective action is viewed as the action of individuals when they choose to accomplish purposes collectively rather than individually, and the government is seen as nothing more than the set of processes, the machine, which allows such collective action to take place. This approach makes the State into something that is constructed by men, an artifact”.

.....

“At base, political or collective action under the individualistic view of the State is much the same. Two or more individuals find it mutually advantageous to join forces to accomplish certain common purposes. In a very real sense, they “exchange” inputs in the securing of the commonly shared output”.

Como se parte do individualismo metodológico, a unidade tomadora de decisões sempre é o indivíduo. Diferentes indivíduos têm diferentes objetivos e propósitos para o resultado da ação coletiva, sendo que esses interesses individuais distintos são reconciliados através de mecanismos de troca que se dão no âmbito do processo de formação da vontade coletiva. Forma-se então a ponte entre o cálculo da escolha individual e as decisões de grupo. Essa ponte é um processo essencialmente político cujo resultado não é uma verdade revelada, mas um produto do próprio processo: “[...] *group decisions are the results of individual decisions when the latter are combined through a specific rule of decision-making*” (BUCHANAN e TULLOCK, 1999, p. 35). Assim, fica abandonada a ideia ingênua de que os conflitos de interesses políticos do eleitorado desapareceriam com a sua informação plena (educação) que lhes

---

ser alterada. No curso do trabalho abandonam a ideia em prol de uma escolha submetida à maioria qualificada (2/3 ou 3/5) em razão da impossibilidade de sua concreção no mundo real.

revelaria a verdade a que o Estado deveria alcançar, seus propósitos morais mais elevados.

Ora, se a vontade coletiva é fruto de um processamento das vontades individuais e, neste processamento o indivíduo por vezes assume posturas contrárias a seus próprios interesses mediatos ou imediatos (os indivíduos são menos racionais nas escolhas coletivas que nas privadas em razão do grau de responsabilidade que assumem em cada qual pelos custos-benefícios) e não tem conhecimento prévio do resultado (não há uma correspondência necessária entre a escolha individual e a ação final do grupo), a consequência é que os resultados da ação coletiva não indicam nada diretamente sobre o comportamento de qualquer indivíduo em particular ou mesmo sobre o comportamento do indivíduo médio ou representativo. Para a redução desse grau de incerteza que separa o que é individual e o que é coletivo, o autor propõe que a análise das escolhas coletivas seja sempre feita em cadeia, isto é, que uma longa cadeia decisória de escolhas coletivas tende a minorar a incerteza (BUCHANAN e TULLOCK, 1999, p. 35).

Interessante também a colocação feita pelos autores em relação aos tributos por extensão do comportamento racional econômico privado para o campo da ação coletiva (BUCHANAN e TULLOCK, 1999, p. 35):

“[...] the representative individual should, when confronted with relevant alternatives, choose more ‘public goods’ when the ‘price’ of these is lowered, other relevant things remaining the same. In more familiar terms, this states that on the average the individual will vote for “more” collective activity when the taxes he must pay are reduced, other things being equal. On the contrary, if the tax rate is increased, the individual will, if allowed to choose, select a lower level of collective activity. In a parallel way, income-demand propositions can be derived. If the income of the individual goes up and his tax bill does not, he will tend to choose to have more ‘public goods’.”

Ou seja, entendem os autores que, sendo o tributo o preço do bem público, segundo as leis da oferta e da demanda, o indivíduo racional (contribuinte) faria a opção por obter mais bens públicos (ações coletivas – políticas públicas) quando a tributação fosse baixa (preço baixo), enquanto faria a opção por obter menos bens públicos (ações coletivas – políticas públicas) quando a tributação fosse alta (preço alto).

Aqui segue uma crítica. Não é difícil perceber que a construção feita parte da concepção liberal clássica do tributo como produto exclusivo do princípio do benefício, ou seja, que o tributo é uma paga proporcional ao serviço público prestado pelo Estado ao particular. Essa concepção não sobrevive nos dias de hoje onde a tributação também está calcada no princípio da solidariedade, o que quebra a proporção entre o que cada um paga e o que cada um recebe em troca, além do que os bens coletivos são indivisíveis e fornecidos

de forma generalizada a todos os membros de uma organização, o que foi mais tarde percebido por Mancur Olson.

Outro ponto é que, abdicando-se do princípio da solidariedade, o raciocínio dos autores somente pode ser válido para o momento da instituição dos tributos (única situação onde verdadeiramente há facultatividade), visto que sua afirmação não trabalha com duas informações relevantes. A primeira, enfrentada mais adiante por Mancur Olson, é que o tributo, uma vez instituído, diferentemente da aquisição de bens no livre mercado, é uma imposição, uma coerção necessária para manter os indivíduos alinhados com os propósitos do grupo (já que o grupo tem conflitos internos que serão adiante explorados), de modo que o indivíduo não pode escolher se vai obter mais ou menos bens públicos com o seu pagamento maior ou menor. A segunda, que deriva da primeira e da observação quanto ao princípio do benefício, é que após a instituição somente haverá correspondência entre tributo (preço) e bem público fornecido quando se fala de tributos vinculados a uma atividade estatal (taxas e contribuições de melhoria), que são tradicionalmente os tributos que menos oneram os contribuintes. Os tributos que mais oneram são justamente os impostos, tributos não vinculados por excelência, e que não guardam qualquer relação de proporcionalidade com os bens públicos fornecidos, pois a sua cobrança não está atrelada a nenhuma atividade específica estatal.<sup>6</sup>

Neste contexto, como os bens públicos não se correlacionam diretamente com os impostos e nem individualmente com as pessoas (porque impostos são tributos não vinculados e os bens coletivos são de acesso a todos) e porque a cobrança de impostos deriva de uma coerção estatal, uma vez instituídos os impostos o efeito esperado é o oposto: quanto mais se paga, mais se deseja que o bem (ação coletiva) seja fornecido, porque a percepção é a de que ele não está sendo fornecido de modo suficiente, já que não vinculado. Isso tende a aumentar em sociedades extremamente desiguais, onde em razão do princípio da solidariedade os bens públicos precisam primeiro ser fornecidos aos setores mais carentes da sociedade, com os demais setores achando que não foram suficientemente contemplados em vista do valor que pagaram. Tal significa que, uma vez instituído o imposto, diferentemente do que disse o autor, quanto maior a renda da pessoa, menos ela deseja o bem (porque seu preço será relativamente baixo e poderá buscá-lo no mercado privado) e quanto menor a sua renda, mais

---

<sup>6</sup>A este respeito, o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) é bastante didático ao conceituar o que sejam impostos e taxas: “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. [...] Art. 77. As taxas [...] têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.” (BRASIL, 2020).

ela deseja o bem (porque já pagou caro por ele e não tem alternativa para o buscar fora do Estado), tudo isso para um mesmo valor do imposto – *ceteris paribus* (tributação regressiva, portanto).

### **Mancur Lloyd Olson e a Lógica da Ação coletiva: o conflito das vontades individuais entre si e com os próprios objetivos do grupo**

Na continuação de uma análise histórica da evolução do pensamento da teoria da escolha pública e num plano horizontal focado na formação da vontade e ação coletivas, segue-se a obra de Mancur Olson. No seu clássico de 1965, Olson critica a ideia de que a promoção dos interesses comuns de um grupo seria um produto natural do comportamento racional individual centrado em interesses pessoais. Em outras palavras, mesmo que os membros de determinado grupo fiquem em melhor situação se o objetivo do grupo for atingido, daí não decorre que os indivíduos desse grupo irão espontaneamente agir para atingir esse objetivo grupal. Afirma então que o comportamento racional individual esperado dos indivíduos do grupo levaria necessariamente ao resultado oposto, ou seja, à não colaboração, *in verbis*:

“The notion that groups of individuals will act to achieve their common or group interests, far from being a logical implication of the assumption that the individuals in a group will rationally further their individual interests, is in fact inconsistent with that assumption” (OLSON, 2002, p. 2).<sup>7</sup>

Desta maneira, seu ponto de partida, à semelhança dos autores que o antecederam, também é o individualismo metodológico, a diferença está em que aplica o método também para a dinâmica intragrupo identificando que ali existem conflitos distributivos que afloram quando o indivíduo percebe que os bens comuns do grupo, por serem indivisíveis e generalizados, podem ser por ele obtidos mesmo sem verter esforço algum para tal (situação do caroneiro - *free rider*), desde que os demais membros do grupo façam esforços suficientes que supram a sua inércia imperceptível. Nessas condições, os interesses do indivíduo se contrapõem aos do grupo e aos dos demais indivíduos componentes, pois a maximização de utilidades para o indivíduo está em obter mais bens públicos com menos sacrifícios. Transportando para o campo do Direito Tributário: o interesse do indivíduo é obter os serviços públicos estatais

---

<sup>7</sup>Na obra traduzida: “A noção de que os grupos de indivíduos sempre agirão para promover seus interesses comuns ou grupais, longe de ser uma extensão lógica da premissa de que os indivíduos de um grupo irão racionalmente promover seus interesses individuais, é na verdade incoerente com essa mesma premissa” (OLSON, 2015, p. 14).

sem pagar os tributos correspondentes e que a carga tributária recaia sobre os demais contribuintes que não ele.<sup>8</sup>

Surge então uma clivagem entre a vontade individual e a vontade coletiva ou social que varia na forma de sua apresentação e solução a depender das características do grupo de que se trata (notadamente do seu tamanho). Como já identificado por Buchanan e Tullock, a ação em grupo tem custos, sendo assim não há sentido algum em formar uma organização quando uma ação individual independente pode servir aos interesses do indivíduo tão bem ou melhor que uma organização (relação custo-benefício individual). Nessas condições, a ação individual é preferível à ação em grupo. Já quando há a necessidade de formação do grupo, o tratamento da clivagem existente entre a vontade individual e a vontade coletiva pode se dar de diferentes maneiras conforme se esteja diante de grupos grandes (latentes) ou grupos pequenos (intermediários ou privilegiados).

Para os grupos grandes (latentes), o autor sustenta que o comportamento individual de um integrante e que seja contrário aos interesses do grupo não será sentido pelos demais, o que dificulta seja ele socialmente inibido, a saber (OLSON, 2015, p. 24):

“Quando o número de empresas envolvidas é grande, ninguém notará o efeito sobre o preço se uma empresa aumentar sua produção e, portanto, ninguém alterará seus planos por causa disso. Similarmente, **em uma grande organização a perda de um afiliado contribuinte não incrementará de maneira perceptível a carga para qualquer outro contribuinte e, portanto, uma pessoa racional não acreditaria que ao se retirar da organização estaria levando outros membros a fazerem o mesmo**”.

Apresenta o Estado como seu maior exemplo de grupo grande (latente). Nele todas as contradições entre a vontade individual e a vontade coletiva ou social são facilmente identificáveis. Como grupo latente, o Estado busca através das decisões tomadas pelo governo benefícios para seus cidadãos. Esses benefícios são públicos, indivisíveis, bens públicos no linguajar econômico, posto que uma vez fornecidos não podem ser negados a nenhum outro

---

<sup>8</sup>A existência desses interesses contrapostos dos indivíduos do grupo entre si e contra o próprio grupo se dá também no âmbito privado (mercado). O exemplo que Mancur Olson traz de empresas de um determinado setor industrial que têm o interesse comum no aumento dos preços de seu produto e, simultaneamente, têm o interesse individual de produzir mais a fim de tirar proveito desse preço maior, mesmo que essa produção a maior acabe gerando uma queda dos preços em razão do aumento da oferta do produto em prejuízo da receita total de todo o grupo, é emblemático. Nessa situação, à semelhança do exemplo dado a respeito dos tributos, “*embora todas as empresas tenham um interesse comum em preços mais altos para o produto do seu setor industrial, é do interesse individual de cada uma delas que as outras paguem o custo (a indispensável redução da produção) necessário para obter preços mais altos*” (OLSON, 2015, pp. 21 et seq.).

participante do grupo.<sup>9</sup> A promoção da lei e da ordem são um prerequisite essencial para toda e qualquer atividade econômica civilizada. Mas apesar da força do patriotismo, do apelo da ideologia nacional, dos laços de uma cultura comum e da indispensabilidade da lei e da ordem, nenhum Estado é capaz de se sustentar através de contribuições voluntárias. Se essa realidade é válida para o Estado, também o é para os demais grupos latentes já que também fornecem bens públicos a seus integrantes e não dispõem de todos aqueles recursos emocionais a seu favor. Dito de outra forma, a manutenção dos interesses dos grupos grandes (latentes) somente é possível através do oferecimento aos indivíduos de algum atrativo ou apoio distinto do benefício público em si que estimule a contribuição voluntária ou através de contribuições compulsórias dos seus indivíduos. No caso do Estado, faz-se uso da compulsoriedade dos tributos em geral pagos pelos contribuintes. Em suas palavras (OLSON, 2002, p. 15):

“And just as a state cannot support itself by voluntary contributions, or by selling its basic services on the market, **neither can other large organizations support themselves without providing some sanction, or some attraction distinct from the public good itself, that will lead individuals to help bear the burdens of maintaining the organization.** The individual member of the typical large organization is in a position analogous to that of the firm in a perfectly competitive market, or the taxpayer in the state: his own efforts will not have a noticeable effect on the situation of his organization, and he can enjoy any improvements brought about by others whether or not he has worked in support of his organization.”

Já para os grupos pequenos (grupos intermediários e grupos privilegiados), apesar de também fornecerem benefícios públicos, a realidade é outra visto que a ação individual de qualquer membro do grupo é socialmente perceptível e reprovável por todos os membros. O indivíduo percebe também que sua ação pode fazer diferença no resultado final e qual o montante que lhe

---

<sup>9</sup>A literatura econômica classifica os bens em quatro categorias a partir de dois critérios: 1) a **rivalidade de uso** (quando o consumo por uma pessoa impede o consumo ou diminui a utilidade para outra) e 2) a **exclusividade de acesso** (quando o possuidor do bem pode excluir, a baixo custo, o uso por outrem). A partir daí tem-se a) os **bens públicos** (bens simultaneamente não-rivais e não-exclusivos), b) **bens comuns** (bens rivais e não-exclusivos), c) **bens privados** (rivais e exclusivos) e d) **bens de clube** (não-rivais e exclusivos). O problema do caroneiro (*free rider*) é inerente ao uso dos bens públicos e comuns e é essencialmente distributivo, sendo mais intenso no uso de bens comuns (GICO JUNIOR, 2012, p. 100). Aqui tratamos indistintamente dos bens públicos e dos recursos comuns, visto que os bens fornecidos pelo grupo latente ora se encaixam em uma ora em outra definição, porque sempre são não-exclusivos. Já Mancur Olson prefere tratar os bens públicos como **bens inclusivos** (para situações fora do contexto de mercado – não rivalidade) e os bens a que chamamos aqui de comuns como **bens exclusivos** (situações dentro do contexto de mercado – há rivalidade). O grupo se torna inclusivo ou exclusivo conforme persiga um ou outro tipo de bem (OLSON, 2012, pp. 50 et seq.).

caberia neste resultado. Tal leva à possibilidade de se calcular a situação onde o custo incorrido por um indivíduo do grupo (ou um grupo menor dentro do grupo) para sozinho promover os interesses do grupo como um todo seja inferior ao benefício que irá obter com essa promoção. Constatado esse resultado positivo para si, o indivíduo (ou subgrupo) irá promover racionalmente os interesses do grupo, mesmo que sozinho tenha que arcar com todos os custos. Esse grupo onde o indivíduo sozinho promove os interesses de todos é aquele a que o autor chama de grupo privilegiado. Já o grupo intermediário se encontra entre o latente e o privilegiado pois, ao mesmo tempo em que a ação individual é perceptível, não há incentivos suficientes para que o indivíduo sozinho promova os interesses do grupo (a relação custo-benefício é negativa). Em suma, quanto maior o grupo, mais difícil é a promoção dos interesses coletivos.

A “Teoria do Subproduto” desenvolvida por Olson tem lugar justamente na formação da vontade coletiva dos grupos grandes (latentes) que não fazem uso da coerção (como o Estado) onde a manutenção dos seus interesses (subproduto) somente é possível através do oferecimento aos indivíduos de algum atrativo (produto final) distinto do benefício público em si. Ou seja, o atingimento da finalidade própria do grupo passa a ser um subproduto de um outro incentivo diverso fornecido aos integrantes, mas que torne a relação custo-benefício mais atrativa a cada indivíduo para participar, colaborar e contribuir com os objetivos do grupo.<sup>10</sup>

De maior interesse para este artigo a constatação de que a contraposição dos interesses individuais dos integrantes do grupo entre si e em relação aos próprios interesses do grupo (sociais) leva a situações que fogem ao senso comum. Conforme afirmado acima, no campo do Direito Tributário, o interesse do indivíduo é obter os serviços públicos estatais sem pagar os tributos

---

<sup>10</sup>Segundo Olson (2002, p. 48): “*This means that there are now three separate but cumulative factors that keep larger groups from furthering their own interests. First, the larger the group, the smaller the fraction of the total group benefit any person acting in the group interest receives, and the less adequate the reward for any group-oriented action, and the farther the group falls short of getting an optimal supply of the collective good, even if it should get some. Second, since the larger the group, the smaller the share of the total benefit going to any individual, or to any (absolutely) small subset of members of the group, the less the likelihood that any small subset of the group, much less any single individual, will gain enough from getting the collective good to bear the burden of providing even a small amount of it; in other words, the larger the group the smaller the likelihood of oligopolistic interaction that might help obtain the good. Third, the larger the number of members in the group the greater the organization costs, and thus the higher the hurdle that must be jumped before any of the collective good at all can be obtained. For these reasons, the larger the group the farther it will fall short of providing an optimal supply of a collective good, and very large groups normally will not, in the absence of coercion or separate, outside incentives, provide themselves with even minimal amounts of a collective good*”.

correspondentes e que a carga tributária recaia sobre os demais contribuintes que não ele. Ou seja, o contribuinte, por querer obter para si os benefícios coletivos proporcionados pelo Estado, é a favor da tributação (coerção) desde que ele mesmo não pague ou pague o menos possível. A instituição e cobrança do tributo, portanto, são o resultado de uma vontade coletiva (vontade dos indivíduos do grupo aprovada segundo os processos por ele definido – para usar a teoria de Buchanan). Contudo a vontade individual de cada um é pelo seu próprio não pagamento, mas pelo pagamento do outro.

O tema foi investigado por Olson ao examinar o sindicalismo nos Estados Unidos da América na década de 1950. Verificou aquele autor que os trabalhadores, muito embora fossem a favor da “cláusula de estabelecimento sindicalizado”<sup>11</sup> a ser cumprida por todos os trabalhadores (coerção) com o intuito de reforçar os sindicatos (grupo latente) e zelar pelos interesses sociais do grupo, não frequentavam as reuniões sindicais (interesse individual), mas desejavam que os demais as frequentassem. O trecho transcrito vem logo após à constatação da baixa frequência às reuniões sindicais, *in litteris* (OLSON, 2002, pp. 85-86):

“Those opposed to unions could argue that this proves that the union shop forces men who do not agree with the policies of the union to remain in the organization, and is evidence that the workers do not really favor unions, much less compulsory membership. But this argument stumbles over the fact that impartially conducted elections have shown again and again that unionized workers support union shop provisions. The Taft-Hartley law's sponsors apparently thought that workers would often throw off union-shop provisions in free elections; so they required unions, in order to qualify for a union shop, to petition the National Labor Relations Board for a secret ballot election and then obtain a majority of those eligible to vote – not just a majority of those voting. These hopes were frustrated. **In the first four months under the act the unions won all but four out of the 664 union-shop elections held, with more than 90 per cent of the employees voting for compulsory union membership. In the first four years, 44,795 union shops were authorized in such elections; 97 per cent of the elections were won by the unions.** Accordingly in 1951 the act was amended so that the elections are no longer required.

Thus there is a paradoxical contrast between the extremely low participation in labor unions and the overwhelming support that workers give to measures that will force them to support a union. **Over 90 per cent will not attend meetings or participate in union affairs; yet over 90 per cent will vote to force themselves to belong to the union and make considerable dues payments to it.** An interesting study by Hjalmer Rosen and R. A. Hudson Rosen illustrates this paradox well. The Rosens conducted an opinion survey

---

<sup>11</sup>Filiação compulsória a um sindicato de escolha do trabalhador (*union shop*) a fim de poder ingressar ou permanecer em um emprego. Ao lado da cláusula de “estabelecimento sindicalizado” há também a “cláusula de estabelecimento fechado” (*closed shop*) onde há a obrigatoriedade de filiação a um sindicato predeterminado.

of District 9 of the International Association of Machinists and found many workers who told them that, since fines for absences from union meetings had been discontinued, attendance had dropped, as one member put it, 'something awful.' There was more dissatisfaction among the members over the poor attendance than on any other point covered in the extensive survey; only 29 per cent were satisfied with the attendance at meetings. [...]

**In fact the workers were not inconsistent: their actions and attitudes were a model of rationality when they wished that everyone would attend meetings and failed to attend themselves.** For if a strong union is in the members' interest, they will presumably be better off if the attendance is high, but (when the fines for failure to attend meetings are not in effect) an individual worker has no economic incentive to attend a meeting. He will get the benefits of the union's achievements whether he attends meetings or not and will probably not by himself be able to add noticeably to those achievements.”

A exemplo do que mencionamos, completa o autor afirmando que esse tipo de situação, em que os trabalhadores não participam ativamente de seu sindicato – e ainda assim desejam que os membros em geral o façam – e apoiam a afiliação compulsória por esmagadoras maiorias é obviamente análogo à característica atitude do cidadão para com o seu governo. Os eleitores com frequência, estão dispostos a votar por impostos mais altos para financiar serviços estatais adicionais, mas como indivíduos eles usualmente lutam para contribuir o mínimo que a lei tributária permitir (e ocasionalmente até menos). Insistimos no ponto porque essa compreensão de como se dão esses interesses contrapostos dos indivíduos entre si e para com o grupo é fundamental para a análise da “Teoria da Imposição Tributária” que será feita adiante.

## A TEORIA DA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA DE IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Em Direito Tributário, costuma-se dizer que a eficiência da arrecadação (adimplência) está ligada à existência ou não de um excesso de carga tributária, que o comportamento do contribuinte em se evadir à tributação está relacionado à ilegitimidade do Estado decorrente do mau destino que dá ao produto da arrecadação (políticas públicas), que o Estado invariavelmente e por ganância de quem detém o poder arrecada mais do que necessita para exercer suas funções e que, por tudo isso, a norma tributária seria rejeitada pela sociedade fazendo do Direito Tributário um ramo singular, onde não seriam aplicáveis as regras interpretativas vigentes para os demais ramos do Direito. Em outras palavras, nessa condição, estaria moralmente legitimado o comportamento do contribuinte em evitar a tributação das mais variadas formas possíveis (v.g. elisão, elusão, evasão fiscais e planejamento tributário abusivo ou não) e o do intérprete em deduzir, para além do princípio da legalidade, a existência de um

princípio da tipicidade tributária cerrada como amarra juspositiva necessária para moralizar o comportamento do ente tributante.

A ideia de que o tributo compunha uma “norma de rejeição social” é o núcleo da “Teoria da imposição tributária” de Ives Gandra da Silva Martins (MARTINS, 1998). Esta premissa leva à conclusão de que a norma do tributo merece sempre interpretação restritiva ao máximo (tipicidade cerrada) criando uma enorme lacuna interpretativa que forma um campo onde o contribuinte é livre para exercer um suposto direito de elidir a fiscalidade. Tal posicionamento tem sido comum na doutrina nacional, sendo adotado de forma explícita ou implícita por inúmeros estudiosos do tema e pela grande maioria dos advogados tributaristas ciosos em produzir teses que permitam a proteção de negócios entabulados por seus clientes com o objetivo específico de diferir, reduzir ou evitar a tributação. Assim, a obra foi escolhida para análise crítica pela dimensão e espraiamento das ideias nela desenvolvidas. Após algumas palavras para situar autor e obra, veremos como ali são concebidos os conceitos nucleares de “normas de rejeição social” e “normas de aceitação social”.

O livro é a tese de doutoramento apresentada no ano de 1982 à Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie de São Paulo, onde mais tarde o autor se tornou professor emérito. O autor é conhecido advogado tributarista inserido nos campos do neoliberalismo econômico<sup>12</sup> e conservadorismo quanto aos costumes, sendo membro da “Prelazia da Santa Cruz e *Opus Dei*” (obra de deus), da Igreja Católica, e do conselho editorial do Centro Interdisciplinar de Ética e Economia Personalista (CIEEP), um centro de estudos (*think tank*) liberal-clássico que faz parte da rede Atlas Network, uma organização sem fins lucrativos norte-americana, propagadora do libertarianismo e também parceira no Brasil do Centro Mackenzie de Liberdade Econômica (CMLE), da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Na construção de sua tese, o autor parte da concepção Jusnaturalista com raízes na doutrina escolástica de São Tomás de Aquino de que existe uma diferença entre o Direito Natural (*lex naturalis* – a que chama de Direito Estrutural) cujas leis foram prévia e universalmente colocadas pela autoridade divina para reger todos os fenômenos físicos do universo – inclusive as relações

---

<sup>12</sup>O termo “neoliberalismo” é aqui utilizado para abarcar as doutrinas econômicas que propõem uma releitura do liberalismo clássico, com a consequente redução do papel do Estado na economia, em oposição às políticas econômicas chamadas “desenvolvimentistas” fundadas no pensamento de John Maynard Keynes, que propunham ali um papel ativo do Estado. O embate entre essas duas grandes linhas econômicas emergiu após a Segunda-Guerra Mundial na crítica ao “New Deal” de Franklin Delano Roosevelt (1933-1945), cuja inspiração era abertamente Keynesiana. O termo “neoliberalismo” se popularizou na década de 1980 com as políticas econômicas de Ronald Reagan – nos E.U.A. e Margaret Thatcher – na Inglaterra.

sociais humanas – sendo cognoscível na proporção da racionalidade humana, e o Direito Positivo (*lex humana* – a que chama de Direito Formal) produzido pela mente humana e positivado formalmente em leis pelo Estado como resultado de um esforço imperfeito em apreender a *lex naturalis*. Nesta concepção, o Estado é um produto da *lex humana* e representa (ou tem de representar) o que há de mais próximo possível do Reino de Deus: o Estado deve ser a imagem possível do Reino de Deus na terra (a que chama de Estado Ideal).<sup>13</sup> Ainda segundo a doutrina tomista, a fim de manter a ordem terrena, a *lex humana* deverá ser obedecida mesmo no caso de contrariar o bem comum, provocando danos, **contudo não deverá ser obedecida acaso implique violação à lei divina, legitimando uma reprovação da sociedade** (VECCHIO, 1979, p. 66). Nesse sentido, são emblemáticas as seguintes passagens da obra de Ives Gandra (MARTINS, 1998, pp. 43 e 46):

” Estou convencido da existência de um direito natural que rege as normas da sociedade em geral da mesma forma que as leis naturais regem os fenômenos conhecidos, como a chuva, o vento, a expansão da luz etc. Na medida, entretanto, em que o homem não capta a essência dos princípios maiores, **cria-se um descompasso entre o direito positivo e o direito natural, tomando mais precível a vida dessas regras dessintonizadas com a essência do Universo.**

.....

Na medida em que o legislador tiver como **preocupação fundamental a adequação das leis positivas às leis naturais**, nessa medida estará fazendo um direito estável e transformando a Ciência Jurídica em ciência tão exata quanto as ciências exatas conhecidas.

A crise do direito não está senão nesta perspectiva, isto é, **quanto mais o direito positivo se afasta do direito natural, tanto mais aguda se torna a crise, por regular a vida em sociedade contra os fins existenciais do homem**”.

Com base nesse arcabouço filosófico, o autor afirma haver um distanciamento do Estado e do Direito Tributário brasileiros em relação aos

<sup>13</sup>Segundo Giorgio Del Vecchio (1979, p. 65): “O fundamento da doutrina jurídica e política tomista é a admissão de três categorias de leis: *Lex aeterna*, *Lex naturalis* e *Lex humana*. A primeira é a própria razão divina, governadora do mundo – *ratio divinae sapientiae* – de ninguém conhecida inteiramente em si, mas da qual o homem pode obter conhecimento parcial através das suas manifestações (*legem aeternam nullus potest cognoscere, secundum quod in se ipsa est, nisi Deus, et beati, qui Deum per essentiam vident*. – S. T. 1. 2ae. q. 93, art. 2º). A *lex naturalis*, porém, já é diretamente cognoscível pelos homens por meio da razão, pois consiste em uma participação da criatura racional na lei eterna, de harmonia com a própria capacidade: *lex naturalis nihil aliud est quam participatio legis aeternae in rationali criatura, secundum proportionem capacitatis humanae naturae* (ib. q. 91, arts. 2º e 4º). A *lex humanae* é, por último, invenção do homem, mediante a qual, utilizando-se os princípios da lei natural, se efetuam aplicações particulares dela (ib. q. 91, art. 3º; q. 95, art. 2º)”.

modelos de Estado e de Direito Tributário que entende serem ideais. Compreende que as leis econômicas identificadas pelo pensamento liberal neoclássico (neoliberalismo), notadamente a liberdade econômica como condição do livre arbítrio, são *lex naturalis* e, portanto, qualquer intervenção estatal no âmbito econômico (desenvolvimentismo) seria uma *lex humana* que se afastaria do ideal perseguido. Confirma o raciocínio a passagem onde o autor identifica o liberalismo econômico de Milton Friedman como o indicador científico da lei natural (MARTINS, 1998, p. 181):

”E é por esta razão que se descobre a teoria friedmaniana de que **a liberdade de escolher pressupõe dar liberdade às leis de economia. Estas são insuscetíveis de planejamentos sofisticados, pois estes sempre reverterem em soluções menos adequadas que a simples veiculação das leis naturais, criadoras de seus próprios mecanismos de defesa e desenvolvimento.** A liberdade de escolher pressupõe, também e necessariamente, uma menor intervenção do Estado. Por decorrência, **pressupõe uma redução da pressão fiscal, tornando-se a exigência tributária apenas aquela fundamental para o atendimento das reais necessidades do Estado. Sob este enfoque seria transformada em processo de aceitação social.**

Por outro lado, pressupõe o conhecido economista que **a redução da "carga tributária", em seu aspecto exigencial, não representaria redução da "receita tributária",** já que a maior disponibilidade de recursos, em mãos da iniciativa privada, provocaria desenvolvimento maior, maior produção, e a quantidade de recursos arrecadados equivaleria àquela da **carga exacerbada, que por ser pesada gera menor desenvolvimento, maior sonegação e receita diminuída”.**

Do texto citado colhe-se também que, à defesa do Estado mínimo próprio do pensamento neoliberal, segue-se a defesa da redução da carga tributária ao patamar também mínimo, em razão da diminuição dos gastos estatais. Nesse patamar mínimo, portanto, a norma tributária seria de cumprimento voluntário por parte dos contribuintes, uma “norma de aceitação social” já que coincidente com o Direito Tributário Natural. Esse cumprimento voluntário da obrigação tributária (aceitação social) aliado ao crescimento natural da atividade econômica iria aumentar a base de tributação garantindo o nível ótimo de arrecadação, diminuindo a necessidade de coerção e, portanto, de normas sancionadoras. O mecanismo também compensaria as perdas decorrentes da redução da carga fiscal.

Já em relação ao Estado planejador – desenvolvimentista, as críticas são severas. Afirma que o planejamento é o grande responsável pelas mazelas fiscais dos Estados, notadamente a alta carga tributária que, por transbordar a carga própria da *lex naturalis*, transformaria o tributo em “norma de rejeição social” (MARTINS, 1998, pp. 178 e 185):

“A consequência da presença dos planejadores nas economias ocidentais tem sido o crescimento da estatização e a diminuição do setor privado, reduzindo

a eficiência concorrencial nos países em que o fenômeno é maior e gerando a necessidade decorrente do aumento da carga tributária. A carga, para essa hipótese, é apenas arrecadada a partir do receio sancionatório, sendo a imposição fiscal destinada a cobrir as despesas públicas necessárias, os desperdícios governamentais e a desnecessidade da estatização, redutora da capacidade concorrencial de qualquer país.

.....

O certo, na conclusão deste capítulo, é que **o excesso de planejamento econômico**, sobre gerar inflação, reduzir o desenvolvimento tecnológico, provocar a estatização, aumentar os déficits orçamentários, prejudicar a livre empresa e a real capacidade de desenvolvimento e resultar nas técnicas amedrontadas do protecionismo, **traz como natural consequência, em seu bojo, a necessidade de uma carga tributária consideravelmente maior que aquela efetivamente necessária para um Estado de livre concorrência.**

**Na medida em que esta carga tributária é superior à exigida, aqueles que a suportam pagam-na por coação efetiva e não por dever patriótico, pois rejeitam as normas que as impõem”.**

Segundo o autor, as “normas de rejeição social”, derivando dos ensinamentos da doutrina escolástica, são aquelas cuja sanção é o único elemento efetivamente assegurador de seu cumprimento, pois sem ela a grande maioria da sociedade não lhes obedeceria. Já as “normas de aceitação social”, a contrario *sensu*, são aquelas que seriam cumpridas pela grande maioria dos seres humanos mesmo que não existisse qualquer sanção (MARTINS, p. 406).

Uma vez caracterizadas as normas tributárias como “normas de rejeição social” decorrentes do distanciamento do Direito Tributário Positivo em relação ao Direito Tributário Natural a elas seriam aplicáveis as seguintes seis regras fundamentais (MARTINS, 1998, p. 186):<sup>14</sup>

- 1ª) Quanto maior a carga tributária, maior a tentação de não a cumprir;
- 2ª) Quanto mais injusta for a carga tributária, maior a justificação moral para não a cumprir;
- 3ª) Quanto mais injusta e maior for a carga tributária, tanto maior deverá ser a sanção para que a sonegação seja evitada;
- 4ª) Quanto menor a sanção, em uma carga tributária exacerbada, tanto maior será a sonegação;
- 5ª) Quanto menor a carga tributária, menor será a sonegação;

---

<sup>14</sup>Muito embora sejam seis as regras definidas pelo autor, entendemos que os enunciados podem ser logicamente reduzidos a apenas quatro: a) a carga é diretamente proporcional ao seu não cumprimento (sonegação); b) a carga é inversamente proporcional à justiça; c) a carga é diretamente proporcional à sanção necessária e d) quanto mais injusta for a carga tributária, maior a justificação moral para não a cumprir. O item “d” apenas não é absorvido pelos demais porque a injustiça da carga estaria apenas no excesso e não puramente no seu tamanho, no entanto não deixa de ser tautológico já que tudo o que é injusto é moralmente reprovável.

6ª) Quanto menor a carga tributária, menos relevante é o papel da sanção.

Desses itens interessa-nos mais de perto o item 2º que, inspirado na doutrina escolástica que via a possibilidade do descumprimento da *lex humana* quando em descompasso com a lei divina, legitima o comportamento do contribuinte em evitar a tributação das mais variadas formas possíveis (v.g. elisão, elusão, evasão fiscais e planejamento tributário abusivo ou não) e, portanto, o comportamento do intérprete e aplicador da norma tributária em ser mais tolerante com tais situações, inclusive fundamentando também a submissão da norma tributária, à semelhança do Direito Penal, ao princípio da tipicidade cerrada a fim de se reduzir a injustiça a que submetido o contribuinte. O Direito Tributário então assumiria uma posição singular, juntamente com o Direito Penal, onde a interpretação de suas normas deveria obedecer a critérios outros mais restritos que aqueles utilizados nos demais ramos do Direito.

Neste ponto, o autor desce ao plano dos fatos econômicos para identificar o Estado brasileiro das décadas de 1960 e 1970 como o típico Estado planejador – desenvolvimentista, com todas as características indesejáveis próprias de uma *lex humana* que cada vez se afasta mais e mais da *lex naturalis* – Estado neoliberal (MARTINS, 1998, pp. 94 e 366). Assim identifica o consequente afastamento do Direito Tributário Positivo Brasileiro – *lex humana* – em relação ao Direito Tributário Natural próprio de um Estado mínimo neoliberal – *lex naturalis* – gerando uma tributação desmedida a que se segue a classificação das normas tributárias brasileiras como “normas de rejeição social”, com todas as consequências já descritas dessa classificação.

A partir daí, constatada a distância existente entre o ideal e o real no Direito Tributário Brasileiro, o autor propõe que o Direito Tributário deva seguir a dez princípios incidentes sobre a relação jurídica obrigacional tributária por ele formulados que, acaso obedecidos, levariam a norma tributária a se reconciliar com a *lex naturalis*, tornando-a “norma de aceitação social”. Dentre esses princípios destacamos como de mais interesse o princípio da **tipicidade cerrada** que surge como derivação da apreensão dessa realidade dissociada do ideal.<sup>15</sup>

Como já mencionado, o impacto dessa teoria no Direito Tributário Brasileiro é enorme. O princípio da tipicidade cerrada aliado a sua fundamentação embasa, sob os pontos de vista jurídico e ético, respectivamente, a grande maioria das teorias da imposição tributária aqui utilizadas para

---

<sup>15</sup>O rol inteiro dos dez princípios é: capacidade contributiva, redistribuição de riquezas, legalidade, tipicidade cerrada, igualdade genérica, desigualdade seletiva, interrelação espacial, imposição igualitária, tríplice função integrativa e superior interesse nacional (MARTINS, 1998, *passim*).

legitimar a condescendência do intérprete e aplicador da norma tributária com o comportamento do contribuinte em evitar a tributação das mais variadas formas possíveis (v.g. elisão, elusão, evasão fiscais e planejamento tributário abusivo ou não). O princípio retira qualquer elasticidade da norma que institui o tributo, obrigando-a a conter toda a configuração pertinente à imposição pretendida, assemelhando-se à norma de Direito Penal, não sendo autorizada qualquer maleabilidade exegética, seja em sua regulamentação, seja em sua aplicação. À toda evidência, essas características são incompatíveis com a adoção no direito pátrio da doutrina que realiza o controle dos atos dos contribuintes pela finalidade (abuso de direito),<sup>16</sup> consistindo também em forte obstáculo teórico para a adoção entre nós de normas antielisivas, notadamente uma norma geral antielisiva.<sup>17</sup> Diante dessas graves consequências é preciso analisar a consistência lógica dessas definições. É o que será feito em seguida em nossas conclusões críticas.

## CONCLUSÕES CRÍTICAS

Considerando que a postura ideológica do autor criticado acaba por refletir na construção de argumentos meta-jurídicos que não possuem qualquer comprovação empírica<sup>18</sup> e, portanto, não podem sequer ser validamente

---

<sup>16</sup>O relatório “O Estado Atual da Justiça Fiscal: 2020” produzido com dados revelados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) aponta que o Brasil é o quinto país maior perdedor de tributos no mundo em razão do abuso fiscal cometido por empresas multinacionais e indivíduos ricos (TAX JUSTICE NETWORK, 2020, pp. 14 e 24). Estima-se que somente as perdas diretas brasileiras sejam superiores a 14,6 bilhões de dólares ao ano. Esse abuso fiscal corporativo por parte de empresas multinacionais priva os governos da receita tributária, privilegia grandes empresas multinacionais em detrimento das pequenas e médias e aumenta a desigualdade entre e dentro dos países, além de minar a capacidade dos governos de enfrentar a desigualdade estrutural e cumprir suas obrigações com os direitos humanos. A consequência desse conflito distributivo é uma crise de representatividade dos governos nacionais que não conseguem atender satisfatoriamente às demandas de seus cidadãos.

<sup>17</sup>No Brasil, a norma geral antielisiva foi inserida no art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 104/2001. Contudo, contestada a sua constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal há mais de vinte anos pela ADI n. 2446-DF, ajuizada em 18.04.2001, gerou-se um impasse que impede sua aplicação plena. Diz o dispositivo: “Art. 116. [...] **Parágrafo único.** A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos **praticados com a finalidade de dissimular** a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária” (BRASIL, 2020).

<sup>18</sup>Uma crítica genérica ao modo de construção de raciocínios dos jusnaturalistas e sua confirmação empírico-histórica sempre frágil é feita com propriedade por Giorgio Del Vecchio: “Mas todos esses escritores jusnaturalistas oscilam entre os dois diversos

refutados sem incidir-se também em questões ideológicas de opinião, o foco de nossas críticas deve voltar-se para as questões mais concretas relacionadas aos conceitos de “normas de rejeição social” e “normas de aceitação social”. Para o teórico criador dos conceitos, ambas as normas seriam o resultado de uma conduta coletiva que iria se contrapor em maior ou menor grau ao direito posto. Trata-se, portanto, de uma diferenciação com base comportamental da vontade coletiva do grupo. Já sob o ponto de vista normativo, a diferenciação entre os dois tipos de normas estaria na necessidade ou não de haver coerção (sanção) para o seu cumprimento: as de rejeição careceriam de coerção e as de aceitação não.

Como vimos, estas constatações são completamente incoerentes com uma doutrina mais realista e focada no estudo da formação da vontade coletiva através das vontades individuais, tendo por critério a maximização de interesses promovida por cada indivíduo separadamente ou dentro de um grupo. A teoria da escolha pública, por estar mais preocupada com os interesses reais de cada indivíduo, certamente é a mais adequada para enfrentar estas questões comportamentais.

O primeiro ponto a ser ressaltado é que na formulação da teoria das normas de rejeição e aceitação social o autor não diferencia as vontades individuais da vontade coletiva. Veja-se que Ives Gandra concebe a rejeição ou aceitação como sempre sociais, portanto, pertencentes ao grupo como um todo, como se o grupo tivesse uma vontade única em uma concepção orgânica da coletividade. Contudo, falta-lhe congruência lógica ao simultaneamente fundamentar a rejeição ou aceitação em comportamentos individuais dentro do grupo sem considerar que há a possibilidade de haver conflitos dos indivíduos intragrupo ou conflitos dos indivíduos com o grupo resultantes de seus interesses distintos de maximização. Ora, como vimos, a separação entre as vontades individuais e a vontade coletiva já havia sido feita em 1950 por Kennet Arrow na construção de seu “teorema da (im)possibilidade”, afirmando que a vontade individual e a vontade coletiva são distintas, não obedecem à mesma lógica racional, não são calculadas simplesmente pelo somatório das vontades individuais e não são uma decorrência lógica necessária dessas vontades.

Aqui surge um outro ponto crítico. Se para Ives Gandra a rejeição ou aceitação da norma são sempre sociais, a expressão “norma de rejeição social”

---

*significados* [refere-se aos significados do estado de natureza], e isto torna as suas doutrinas defeituosas e facilmente refutáveis, não obstante a parcela de verdade que em si abrigam. Os jusnaturalistas seguem um método ambíguo e, por conseguinte, imperfeito: dão forma de narrativa histórica a postulados de natureza ideal e não ousam afirmar estes sem procurar qualquer confirmação histórica. Comportam-se assim como semi-idealistas e também, podemos acrescentar, como pseudo-historiadores” (VECCHIO, 1979, p. 98).

é uma *contradictio in terminis* e a expressão “norma de aceitação social” é uma tautologia. Isto porque como visto na “teoria da ação coletiva” de James Buchanan e Gordon Tullock, a vontade coletiva não é puramente a vontade dos indivíduos do grupo, mas o resultado do processamento dessa vontade através dos critérios eleitos pelo próprio grupo. Para o caso das normas tributárias, o grupo (conjunto de contribuintes) é o próprio Estado e os procedimentos são o processo legislativo estabelecido pela vontade constitucional. Sendo assim, a lei do tributo é ela mesma a expressão da vontade coletiva, da vontade social. A definição aqui de “rejeição” ou “aceitação” social perde qualquer significado: se é lei (norma), é porque foi aceita pela sociedade, se não tivesse sido aceita, não seria lei (norma).<sup>19</sup> Desta forma, não é possível haver uma “norma de rejeição social”, o que é logicamente possível e bastante provável no mundo real é que haja uma “rejeição individual”, ou seja, que a norma tributária seja uma “norma de rejeição individual”. E aqui parte-se para as colaborações de Mancur Olson no que diz respeito à coerção.

Como já dito, a não diferenciação entre as vontades individuais e a vontade coletiva oculta os conflitos distributivos intragrupo e, por consequência, não consegue vislumbrar que a coerção (imposição ao pagamento do tributo) é uma necessidade proveniente desses conflitos e não fruto de uma rejeição aos objetivos do grupo, no caso, o Estado. Voltemos a um exemplo próximo ao do “paradoxo da votação” apresentado no início do texto.

Imaginemos um grupo formado pelos indivíduos A, B e C que são questionados cada qual a respeito da obrigatoriedade de si mesmo e dos demais de verterem contribuições para o grupo a fim de atingirem os objetivos grupais. Considerando a maximização de utilidades de cada um, a resposta esperada de A é que para si a contribuição não seja obrigatória, mas que seja obrigatória para B e para C. Com isso o grupo consegue se financiar para atingir os objetivos grupais que, por serem um bem comum, serão também desfrutados por A, sem verter contribuição alguma (caroneiro). Resposta semelhante é dada por B, que não deseja pagar, mas deseja que haja a contribuição compulsória de A e C,

---

<sup>19</sup>De observar que o raciocínio é perfeitamente válido para as situações em que o processamento da vontade coletiva se dá através de critérios eleitos pelo próprio grupo, ou seja, para uma democracia. Não havendo democracia, ou em uma democracia defeituosa, tem-se um problema de crise de representatividade, mas não tecnicamente de “rejeição social da norma”. A rejeição da norma é individual ou de um grupo menor dentro do Estado como grupo maior (conflito distributivo) e a norma continua sendo produto da vontade social, ainda que malformada. De outro giro, a crise de representatividade também pode ser produto de um conflito distributivo decorrente da insuficiência da arrecadação tributária proveniente da tolerância com a elisão, a elusão, a evasão fiscais e o planejamento tributário abusivo ou não, já que o Estado deixa de dispor de recursos para atender satisfatoriamente às demandas de seus cidadãos e sobrecarrega uns em benefício de outros que não colaboram (caroneiros).

pelos mesmos motivos. É também evidente a resposta de C, não quer a compulsoriedade para si mas a quer para A e B. Para verificar a vontade coletiva, temos dois votos no sentido de que B deve pagar o tributo (os votos de A e C, maioria de 2x1, portanto), dois votos no sentido de que C deve pagar o tributo (os votos de A e B, maioria de 2x1, portanto), dois votos no sentido de que A deve pagar o tributo (os votos de B e C, maioria de 2x1, portanto). Por outro lado, temos um voto no sentido de que A não deve pagar o tributo (o voto do próprio A, minoria, portanto), um voto no sentido de que B não deve pagar o tributo (o voto do próprio B, minoria, portanto) e um voto no sentido de que C não deve pagar o tributo (o voto do próprio C, minoria, portanto). Resta evidente que a vontade coletiva é a de que A, B e C devem pagar o tributo (sempre com o placar de 2x1), muito embora individualmente A, B e C não queiram pagá-lo. Há um evidente conflito distributivo intragrupo, pois A, B e C não irão pagar o tributo se tiverem oportunidade de fazê-lo, muito embora queiram que o grupo pague. Esse o comportamento que restou comprovado pelas pesquisas apresentadas por Marcur Olson em relação aos sindicatos americanos na década de 1950.

Neste contexto, a coerção surge como uma forma de impor o pagamento a A, B e C considerando a sua rejeição individual ao tributo e não uma suposta rejeição social. Seu objetivo é inibir os propósitos egoísticos de cada um, garantir a colaboração e proteger o atingimento dos objetivos sociais ou grupais. Essa a sua justificativa ética e prática. Se cada qual agisse livremente conforme seus desejos individuais, ninguém iria contribuir e os objetivos estariam prejudicados. E mais, como demonstrado por Olson (2002, *passim*), a rejeição individual é um comportamento racional esperado para todo e qualquer encargo criado para um indivíduo de um grupo latente (grande), pois a sua maximização de utilidades sempre estará em não colaborar <sup>20</sup>, salvo lhe seja oferecido algum outro atrativo diferente da finalidade grupal que compense seus custos de participação (“teoria do subproduto”).

Como dissemos acima, caracterizado o Estado como um grupo latente (grupo grande), nele todas as contradições das vontades individuais entre si e entre a vontade individual e a vontade coletiva ou social são facilmente identificáveis. Ganham relevo os conflitos distributivos intragrupo e o conflito entre as vontades individuais e a vontade social. Assim, sob a ótica individual, o interesse do contribuinte é não pagar tributo algum porque:

---

<sup>20</sup>Os dados públicos do “sonegômetro” estimam que o Brasil perdeu com a sonegação de impostos só no período de 01.01.2021 a 02.06.2021 mais de 262 bilhões de reais. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/>. Acesso em: 02.06.2021. Enquanto o “impostômetro” aponta o pagamento de 1,092 trilhões de reais para o mesmo período. Disponível em: <https://impostometro.com.br/>. Acesso em 02.06.2021.

1º) Não consegue enxergar que sua evasão/elisão estimula a dos demais, pois aumenta suas contribuições (conflito distributivo intragrupo na arrecadação);

2º) Não consegue enxergar que sem seu pagamento e, portanto, sem o pagamento de todos, não seria possível o funcionamento do Estado (prejuízo às finalidades sociais do tributo – conflito distributivo intragrupo na arrecadação e na destinação) e;

3º) Mesmo sem pagar irá ter acesso às benesses estatais, pois são bens comuns dos quais não pode ser excluído (situação do caroneiro ou *free rider* – conflito distributivo intragrupo na destinação).

Só que essas constatações dizem respeito a um comportamento individual, a uma rejeição individual, o que está bem longe de ser um princípio ou máxima desejada pela sociedade. Este o ponto: **o grande erro daqueles que defendem o tributo como reprovação social é tomar um comportamento individual egoístico por um valor social, ignorando que o desejo coletivo grupal (social) é justamente o oposto.**

Desse modo, diante da impossibilidade lógica da existência das tais “normas de rejeição social”, as consequências lógicas do conceito também inexistem, não podendo subsidiar raciocínios que dele deduzam um suposto “princípio da tipicidade tributária cerrada” ou um direito (natural) a se furtar à tributação. Ao contrário, conforme demonstrado, a vontade coletiva aponta para a existência de um dever social de pagar tributos.<sup>21</sup> Sendo assim, a grande questão a ser enfrentada em Direito Tributário, a grande fronteira científica a ser desbravada e carente de pesquisas não é um campo de liberdade do contribuinte formado por uma suposta rejeição provocada pelos excessos do Estado, mas os impactos do conflito distributivo intragrupo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARANHA, M. I. Teoria Jurídica da Regulação: entre Escolha Pública e Captura. **Direito Público**, v. 16, n° 90, p. 11-37, 2019.

ARROW, Kenneth. J. *Social Choice and Individual Values*. New York: John Wiley & Sons, 1951.

---

<sup>21</sup>Nesse sentido, José Casalta Nabais (2004, *passim*).

- ARROW, Kenneth J. A Difficulty in the Concept of Social Welfare. **Journal Of Political Economy**, [S.L.], v. 58, n. 4, p. 328-346, ago. 1950. University of Chicago Press. <http://dx.doi.org/10.1086/256963>.
- BLACK, D. On the Rationale of Group Decision-Making. **Journal of Political Economy**, v. 56, p. 23-34, 1948.
- BUCHANAN, J. M.; TULLOCK, G. *The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy*. Liberty Fund: Indianapolis, 1999.
- BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em: 01 dez. 2020.
- DOWNS, A. *Uma teoria econômica da democracia*. Trad. Sandra Guardini Teixeira Vasconcelos. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1999.
- GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. *A Tragédia do Judiciário: subinvestimento em capital jurídico e sobreutilização do judiciário*. 2012. 146 f. Tese (Doutorado) - Curso de Economia, Departamento de Economia, Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade de Brasília, Brasília, 2012.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: Ltr, 1998.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004.
- OLSON, M. L. *A lógica da Ação Coletiva: Os benefícios Públicos e uma Teoria dos Grupos Sociais*; tradução Fábio Fernandez, 1. ed. 2. reimp. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2015.
- OLSON, M. L. *The Logic of Collective Action: Public Goods and the Theory of Groups*. 20. ed. Cambridge, MA: Harvard University Press, v. Harvard Economic Studies, Volume CXXIV, 2002.
- TAX JUSTICE NETWORK (Inglaterra). *O Estado Atual da Justiça Fiscal 2020: justiça fiscal em tempos de covid-19*. Chesham: Tax Justice Network, 2020. 78 p. Disponível em:

<https://www.taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2020/>. Acesso em: 24 maio 2021.

VECCHIO, Giorgio del. *Lições de Filosofia do Direito*. 5. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1979. Tradução de Antônio José Brandão.

**Journal of Law and Regulation**  
**Revista de Direito Setorial e Regulatório**

**Contact:**

Universidade de Brasília - Faculdade de Direito - Núcleo de Direito Setorial e Regulatório  
Campus Universitário de Brasília  
Brasília, DF, CEP 70919-970  
Caixa Postal 04413

**Phone:** +55(61)3107-2683/2688

**E-mail:** [ndsrr@unb.br](mailto:ndsrr@unb.br)

Submissions are welcome at: <https://periodicos.unb.br/index.php/RDSR>