

# TRIBUTOS AFETADOS: PERSPECTIVAS DA TEORIA DA ESCOLHA PÚBLICA, DA MORAL TRIBUTÁRIA E DA EFICIÊNCIA ECONÔMICA

---

GUILHERME DE MELLO ROSSINI<sup>†</sup>  
RODRIGO LUÍS KANAYAMA<sup>††</sup>

**RESUMO:** A incerteza é um dos defeitos do sistema tributário brasileiro. O defeito não está, apenas, na configuração dos tributos, mas na inexistência de paralelo entre a arrecadação e o gasto. Trata-se de imbróglio que prejudica a eficiência econômica da tributação e da alocação de recursos em respeito à Justiça Fiscal. O artigo apreciará a afetação de tributos, analisando a bibliografia estrangeira, as experiências de outros países, visando à análise do caso brasileiro.

**PALAVRAS-CHAVE:** Afetação; Eficiência Tributária; Justiça Fiscal.

**ABSTRACT:** One of the weakness of the Brazilian tax system is the uncertainty. The defect is not in the set of taxes, but in the nonexistent parallel between public revenues and expenditures. This is the burden that harms the economic efficiency of taxation and the resources allocation in respect to the Fiscal Justice. The article aims the study of earmarked taxes, analyzing foreign works and experiences, in comparison with Brazilian case.

**KEYWORDS:** Earmarking; Tax Efficiency; Fiscal Justice.

---

<sup>†</sup> Graduado em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC),  
Mestrando em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná (UFPR) e  
Advogado.

<sup>††</sup> Doutor em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná (UFPR),  
Professor Adjunto de Direito Financeiro e Direito Administrativo da UFPR e  
Advogado.

**SUMÁRIO:**

<b>I. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>564</b>
<b>II. TRIBUTOS AFETADOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....</b>	<b>564</b>
<b>III. O FERRAMENTAL DA TEORIA DA ESCOLHA PÚBLICA (<i>PUBLIC CHOICE</i>) PARA EXPLICAR A OPÇÃO PELOS TRIBUTOS AFETADOS ...</b>	<b>568</b>
<b>IV. OS EFEITOS DA PRÉVIA AFETAÇÃO DE TRIBUTOS NA MORAL TRIBUTÁRIA (<i>TAX MORALE</i>).....</b>	<b>576</b>
<b>V. A EFICIÊNCIA ECONÔMICA DOS TRIBUTOS AFETADOS: REDUÇÃO DE CUSTOS <i>VERSUS</i> INFLEXIBILIDADE NA ALOCAÇÃO DE RECURSOS.....</b>	<b>581</b>
<b>VI. CONSIDERAÇÕES FINAIS: O ATUAL ESTADO DE COISAS DA AFETAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL.....</b>	<b>587</b>
<b>VII. REFERÊNCIAS.....</b>	<b>592</b>

**TABLE OF CONTENTS:**

<b>I. INTRODUCTION .....</b>	<b>564</b>
<b>II. EARMARKED TAXES IN THE BRAZILIAN TRIBUTARY SYSTEM .....</b>	<b>564</b>
<b>III. THE PUBLIC CHOICE THEORY TOOLS TO EXPLAIN THE OPTION FOR EARMARKED TAXES .....</b>	<b>568</b>
<b>IV. THE PREVIEW EARMARKING EFFECTS IN THE TAX MORALE .....</b>	<b>576</b>
<b>V. THE EARMARKED TAXES ECONOMIC EFFICIENCY: COST-CUTTING <i>VERSUS</i> INFLEXIBILITY IN THE ALLOCATION OF RESOURCES .....</b>	<b>581</b>
<b>VI. FINAL CONSIDERATIONS: THE CURRENT TAX EARMARKING STATE OF AFFAIRS IN BRAZIL.....</b>	<b>587</b>
<b>VII. REFERENCES .....</b>	<b>592</b>

## I. INTRODUÇÃO

São adjetivos adequados ao sistema tributário brasileiro: incerto, inconstante, intrincado. O uso do produto da arrecadação é, na mesma toada, embaraçado. A questão a se resolver nos anos vindouros é como aprimorar a captação de recursos e, simultaneamente, como aplicá-los com mais eficiência.

Há um descompasso entre a face da arrecadação com a da despesa. O contribuinte desconhece o motivo do *ato de pagar tributos*. Desconhece não apenas a razão, mas como esses tributos serão, adiante, utilizados pelo Poder Público. Tal desvio leva ao desincentivo ao pagamento do tributo e a perene percepção de que *algo não vai bem*, de que os recursos estão sendo mal aplicados pelo governo.

Uma das soluções para aprimorar o sistema tributário é a afetação (*earmarking*, em inglês). A afetação revela o destino dos recursos, incentiva o pagamento e melhora a percepção de transparência e justiça fiscal. No Brasil, existem tributos afetados, mas a afetação é inadequada, opaca e irracional, pois o destino do dinheiro não é visível e compreensível ao contribuinte.

Diante dessa constatação, analisar-se-á o sistema tributário, no Brasil, em comparação com outros países, com escopo de determinar como polir o conjunto errático de tributos a partir da possibilidade de afetação, visando ao incentivo ao pagamento de tributos e à clara destinação do produto.

## II. TRIBUTOS AFETADOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Os tributos, em geral, não são afetados (*earmarked*).<sup>1</sup> Isto é, vige no Direito Financeiro moderno o *princípio da não afetação*, segundo o qual a receita prevista na execução do orçamento fiscal não é especificamente atrelada a uma despesa autorizada.

Trata-se, em verdade, de um princípio geral dos ordenamentos de tradição românica, fundado na doutrina francesa administrativista (antes mesmo da autonomia científica do Direito Financeiro). No Brasil, o princípio da não afetação aos impostos vem previsto no art. 167, IV, da

---

<sup>1</sup> Adota-se a expressão “tributos afetados” para designar os tributos cuja receita é previamente afetada ao abastecimento de fundos específicos ou ao cumprimento de certas finalidades.

Constituição Federal.<sup>2</sup>

Segundo Michel Bouvier *et al*, há três ordens de justificativas para sua existência.<sup>3</sup> A primeira, jurídica, pois, ante a incerteza do montante de receitas a ser auferido (apenas estimado), com a afetação perder-se-ia a rigidez da quantidade de despesas autorizada. A segunda, técnica, pois, ante a ausência dos limites rígidos referidos, dá-se azo à gastança pública, que substancia uma tendência natural de toda gestão pública. E a terceira, política, pois a prévia afetação subtrai ao debate público a alocação de recursos<sup>4</sup>, podendo ser, inclusive, em alguns cenários uma forma paternalista de lidar com o dinheiro público.

Não obstante, os autores comentam que “en liant étroitement l’objectif et le moyen, l’affectation peut avoir des vertus pédagogiques et faciliter l’acceptation de l’impôt”<sup>5</sup>. Logo, não há uma prevalência absoluta entre as opções de afetar ou não afetar; sua adequação deve, pois, ser analisada caso a caso.

De fato, na França ou no Brasil há várias derrogações ao princípio da não afetação. Restringindo a análise ao sistema brasileiro, algumas espécies de tributos são inclusive distintamente caracterizadas em razão da prévia afetação a certas finalidades.

Todavia, a fim de evitar equivocadas associações, é importante esclarecer, desde logo, que receitas tributárias afetadas em nada se confundem com os tributos vinculados ou não vinculados, tal como

---

<sup>2</sup> De acordo com a CRFB/1988: “Art. 167. São vedados: (...) IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (...)”.

<sup>3</sup> Cf. BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. **Finances publiques**. 10ª ed. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence-Lextenso éditions, 2010.

<sup>4</sup> BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. **Finances publiques**. 10ª ed. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence-Lextenso éditions, 2010, p. 316.

<sup>5</sup> BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. **Finances publiques**. 10ª ed. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence-Lextenso éditions, 2010, p. 316-317. Tradução livre: “Ao conectar de forma estreita o objetivo e o meio, a afetação pode ter virtudes pedagógicas e facilitar a aceitação do imposto”.

classificados na doutrina. Esta última classificação se destina a estabelecer um critério de diferenciação das espécies tributárias a partir da intervenção estatal ou não no fato gerador.<sup>6</sup>

Seria, então, o critério primeiramente utilizado para categorizar os tributos em duas (imposto e taxa) ou três (imposto, taxa e contribuição) espécies. Contudo, mostrou-se insuficiente com a edição da Constituição (1988), que aportou novas figuras tributárias com certas especificidades, notadamente a afetação de receitas a finalidades preestabelecidas, em virtude do que lhes é conferido o estatuto de espécies tributárias autônomas.<sup>7</sup>

Em que pese o art. 4º do Código Tributário Nacional ser peremptório ao dispor que a destinação do produto de arrecadação é dado irrelevante para a definição da natureza jurídica do tributo, tem-se que tal dispositivo não foi recepcionado pela atual Constituição. Assim, não obstante as divergências doutrinárias acerca da taxonomia tributária (bipartite, tripartite, quadripartite e quinquipartite), busca-se prestigiar, para os presentes fins, a que considera a destinação dos recursos um fator

---

<sup>6</sup> “Tributos vinculados são as taxas e as contribuições (especiais) e tributos não vinculados são os impostos. Definem-se, portanto, os tributos vinculados como aqueles cuja hipótese de incidência consiste numa atividade estatal; e impostos como aqueles cuja hipótese de incidência é um fato ou acontecimento qualquer não consistente numa atividade estatal. A consistência da h.i. é que permite classificar os tributos em vinculados e não vinculados a uma atuação estatal. Se a h.i. consistir numa atuação estatal, o tributo será uma taxa ou contribuição (tributo vinculado); se consistir em outro fato qualquer, o tributo será não vinculado (imposto)”. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 15ª tir. São Paulo, SP: Malheiros, 2014, p. 132.

<sup>7</sup> “Porém, em primeiro lugar, nem todas as prestações pecuniárias enquadráveis como tributo cabem na tipologia do art. 5º; é o caso do empréstimo compulsório e das contribuições (que não a de melhoria). Ademais, há situações em que a destinação do tributo é prevista pela Constituição como aspecto integrante do regime jurídico da figura tributária, na medida em que se apresenta como condição requisito, pressuposto ou aspecto do exercício legítimo (isto é, constitucional) da competência tributária. Nessas circunstâncias, não se pode, ao examinar a figura tributária, ignorar a questão da destinação, nem descartá-la como critério que permita distinguir de outras figuras a analisada. Ou seja, nem se pode ignorar a destinação (como se se tratasse, sempre, de uma questão meramente financeira), nem se pode cercar o direito tributário com fronteiras tão estreitas que não permitam indagar do destino do tributo mesmo nos casos em que esse destino condiciona o próprio exercício da competência tributária.” AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2014, p. 77.

distintivo relevante. Isso porque, como diz o adágio, não sendo as classificações boas ou ruins, mas úteis ou inúteis, mostra-se extremamente útil diferenciar os tributos afetados em categorias autônomas de análise, conforme poderá ficar mais claro no decorrer deste artigo.

Nesse sentido, adota-se, sem maiores delongas, a mais abrangente, quinquipartite, que passa a distinguir as espécies em impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais.<sup>8</sup> Vale dizer, o sistema tributário brasileiro possui uma variedade de tributos afetados (*earmarked taxes*), com características diversas.

Em síntese, tributos afetados no Brasil são (i) a contribuição de melhoria, pois, embora não haja referência expressa no art. 81 do Código Tributário Nacional<sup>9</sup>, é um consectário lógico da estrutura do tributo que a arrecadação sirva, seja para pagar as dívidas geradas diretamente pela obra, seja para reembolsar os fundos públicos que antecipadamente a financiaram; (ii) o empréstimo compulsório, à medida que a Constituição

---

<sup>8</sup> “Após a CF/88, com a incorporação formal das contribuições especiais e empréstimos compulsórios ao Sistema Tributário Nacional e o entendimento já pacificado de que assumiram natureza tributária, o critério estabelecido pelo art. 4º, *caput* e inciso II, do CTN, pode-se dizer tranquilamente, está superado. Embora continue servindo de referência para a distinção entre impostos, taxas e contribuições de melhoria, não se presta à identificação das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios, pois estes são identificados a partir da sua finalidade. De fato, a partir do momento em que a Constituição Federal de 1988 emprestou indiscutível caráter tributário às contribuições especiais e aos empréstimos compulsórios, colocando como traços característicos destas espécies tributárias a sua finalidade, a destinação legal do produto da arrecadação passou a ser aspecto relevante para a determinação da natureza específica do tributo. A ‘destinação legal’ ou ‘finalidade’ é, assim, atualmente, critério importantíssimo para identificar determinadas espécies tributárias como as contribuições especiais e empréstimos compulsórios, pois constitui seu critério de validação constitucional. A competência para a instituição de tais tributos é atribuída em função das finalidades a serem perseguidas”. PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 6ª ed. Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado, 2014, p. 43.

<sup>9</sup> De acordo com o Código Tributário Nacional: “Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

é explícita ao prever, no parágrafo único do seu art. 148, que “a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”; e (iii) as contribuições especiais em geral, a saber, a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE)<sup>10</sup>, as contribuições sindicais<sup>11</sup> e das entidades de classe<sup>12</sup>, contribuições do sistema “S” (Senai<sup>13</sup>, Sesi<sup>14</sup>, Senac<sup>15</sup>, Sesc<sup>16</sup>, Sebrae<sup>17</sup>, Senar<sup>18</sup>, Sest/Senat<sup>19</sup>, SESCOOP<sup>20</sup> e ao INCRA<sup>21,22</sup>), salário-educação<sup>23</sup> e contribuições sociais (PIS/PASEP<sup>24</sup>, COFINS e CSLL<sup>25</sup>) e previdenciárias.<sup>26</sup>

No decorrer deste trabalho, serão analisadas as melhores formas de estruturar os tributos afetados, quer sob a perspectiva política, quer sob a econômica.

### III. O FERRAMENTAL DA TEORIA DA ESCOLHA PÚBLICA (*PUBLIC CHOICE*) PARA EXPLICAR A OPÇÃO PELOS TRIBUTOS AFETADOS

Fazer a opção por instituir uma espécie de tributo ou outra, bem como conferir-lhe destinação ao orçamento geral fiscal ou a fundos, finalidades ou entes específicos, é sempre uma escolha política. Evidentemente que

---

<sup>10</sup> Lei nº 10.336/2001, art. 1º, *caput* e §1º, e Lei nº 10.866/2004, art. 1º-A, *caput*, §§ 1º e 2º.

<sup>11</sup> Art. 578 e 579 da Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-Lei nº 5.452/1943).

<sup>12</sup> Art. 58, §4º, da Lei nº 9.649/1998 e art. 62, §3º, da Lei nº 8.906/1994.

<sup>13</sup> Decreto-Lei nº 4.048/1942 (com alterações no Decreto-Lei nº 6.246/1944), art. 4º.

<sup>14</sup> Decreto-Lei nº 9.403/1946, art. 3º.

<sup>15</sup> Decreto-Lei nº 8.621/1946, art. 4º.

<sup>16</sup> Decreto-Lei nº 9.853/1946, art. 3º.

<sup>17</sup> Lei nº 8.029/1990, art. 8º.

<sup>18</sup> Lei nº 8.315/1991, art. 3º.

<sup>19</sup> Lei nº 8.706/1993, art. 7º.

<sup>20</sup> Medida Provisória nº 2.168-40/2001, art. 10.

<sup>21</sup> Lei nº 2.613/1955, art. 2º.

<sup>22</sup> Para a presente análise, torna-se irrelevante a divergência acerca de sua natureza jurídica, contribuição corporativa ou de intervenção no domínio econômico, pois, em qualquer dos casos, sua receita continua afetada.

<sup>23</sup> Lei nº 9.424/1996 (alterações promovidas pela Lei nº 9.766/1998), art. 15, *caput* e §1º.

<sup>24</sup> Art. 239 da Constituição Federal.

<sup>25</sup> Arts. 5º e 11 da Lei nº 8.212/1991.

<sup>26</sup> Art. 167, XI, da Constituição Federal, e arts. 57 e 59 da Lei nº 8.213/1991 (SAT/RAT).

há restrições constitucionais ou legais para alterações e inovações no sistema tributário, tanto de ordem formal quanto material, porém, dentro de dada moldura jurídica, há um âmbito de discricionariedade política insindicável.<sup>27</sup>

Nesse sentido, o ferramental da teoria da escolha pública (*public choice*) é o que parece melhor explicar o fenômeno político das escolhas tributárias. Tendo como premissa o racionalismo, trata-se de nova perspectiva, de raiz econômica, que sustenta serem as mesmas motivações as do agente público na tomada de decisões políticas e as do consumidor no mercado, isto é, rejeitando a ideia de que, no exercício do múnus público, o indivíduo se torna subitamente altruísta e passa a agir em prol de um revelado *interesse geral*.<sup>28</sup>

De um lado, afasta-se das concepções organicistas nas ciências sociais, pois não admite que entidades coletivamente estruturadas possuam uma intencionalidade própria, sendo independentes dos indivíduos.<sup>29</sup> Ao revés, toda decisão é resultado da interação dos indivíduos, cujas únicas balizas são seus interesses próprios e as regras institucionais que os vinculam (individualismo metodológico).<sup>30</sup>

Por outro, nega o legado da economia do bem-estar (*welfare economics*), segundo o qual a melhor decisão se deduz de uma função maximizadora de utilidades individuais. A uma, pois as preferências dos indivíduos podem ser contraditórias e os cálculos de bem-estar, por sua vez, não contemplam comparações intersubjetivas.<sup>31</sup> A outra, pois a teoria acaba

---

<sup>27</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 23ª ed. São Paulo, SP: Malheiros, 1998, p. 580-584.

<sup>28</sup> CORREIA, Carlos Pinto. A Teoria da Escolha Pública: Sentido, Limites e Implicação. **Boletim de Ciências Económicas**, Vol. XLI, 1998, p. 251-254.

<sup>29</sup> No Brasil, esta espécie de concepção de Estado aparece, sobretudo, na interpretação do “princípio” da solidariedade social (art. 3º, I, da CF/1988). A premissa é de que a decisão pública poderia não ter caráter egoístico ou, na hipótese dos tributos afetados, que esta decisão levaria em conta a maior capacidade econômica de quem será onerado e a menor disponibilidade econômica de quem será beneficiado, por ser medida que melhor atende à isonomia material e, pois, fomenta uma sociedade solidária entre desiguais. A maior refutação desta ideia, porém, está no fato de que não se verificam, empiricamente, tais características na decisão pública, mas, ao revés, esta subjaz uma luta intensa entre interesses divergentes e não raro excludentes, cuja conciliação é sempre custosa e, na sua integralidade, simplesmente utópica.

<sup>30</sup> ELSTER, Jon. **Peças e engrenagens das ciências sociais**. Trad. Antonio Transito. Rio de Janeiro, RJ: Relume-Dumará, 1994, p. 182.

<sup>31</sup> CORREIA, Carlos Pinto. A Teoria da Escolha Pública: Sentido, Limites e Implicação (cont.). **Boletim de Ciências Económicas**, Vol. XLII, 1999, p. 384-395.



por negar o individualismo à medida que assume que alguns valores e regras são inerentes ao Estado, o qual atuaria como *agente decisório independente*.

Ademais, os teóricos da escolha pública não pretendem produzir conhecimento meramente laboratorial, sem o teste da verificação empírica. Por isso, não adotam entendimento ingênuo de que as correções do mercado têm custo zero.

Em paralelo às falhas de mercado, existem as falhas de governo, que decorrem do comportamento autointeressado de agentes políticos e burocratas. Assim, o aumento do setor público não seria a *caixa-preta* para responder todas as demandas dos indivíduos, visto que fortalecer a burocracia não é balizar o gasto público de acordo com interesse dos indivíduos. Longe disso, é preciso outorgar aos indivíduos instrumentos de poder, e a afetação de tributos seria, por excelência, um destes mecanismos.<sup>32</sup>

Esse desalento, contudo, com o agente político não é motivo para abandonar o estudo da decisão pública. Ao contrário, à medida que as ações dos agentes públicos se tornam mais previsíveis, as hipóteses podem ser testadas com maior rigor científico. Enfim, é uma visão realista que permitirá a melhor compreensão das nuances políticas e, assim, tornará tanto mais controláveis as respostas dos agentes públicos e privados.

Nesse sentido, Susannah Tahk realiza amplo estudo comparativo de alguns tributos afetados nos Estados da Federação norte-americana.<sup>33</sup> Derivada da teoria da escolha pública, a autora coloca para teste a hipótese de que quanto melhor forem alocados os custos e benefícios da norma tributária, com maior eficiência esta atingirá seus objetivos e perdurará no ordenamento.<sup>34</sup>

Considera-se que tributos estaduais afetados são protegidos e expandidos pelos grupos de interesse beneficiários da sua arrecadação. Por outro lado, no âmbito federal, o principal tributo, o imposto de renda, não se submete a prévia afetação, de modo que grupos de interesse onerados advogam seu encolhimento e uma miríade de isenções, exclusões, creditamento e parcelas dedutíveis.

---

<sup>32</sup> WILKINSON, Margaret. Paying for Public Spending: is there a Role for Earmarked Taxes? **Fiscal Studies**, Vol. 15, 4, 1994, p. 124.

<sup>33</sup> Cf. TAHK, Susannah Camic. Public Choice Theory and Earmarked Taxes. **Tax Law Review**, Vol. 68, 4, 2015.

<sup>34</sup> TAHK, Susannah Camic. Public Choice Theory and Earmarked Taxes. **Tax Law Review**, Vol. 68, 4, 2015, p. 755.

De fato, tentativas de reforma na legislação norte-americana para ampliar a base de cálculo do imposto de renda federal falharam na administração de Kennedy e Carter, vez que, ao lado das pretendidas ampliações, os grupos de interesse logravam inserir uma série de *itens preferenciais*, prejudicando o montante global de arrecadação.

Feito histórico, todavia, teve lugar com a edição da *Tax Reform Act of 1986*, na administração de Reagan, em que foi possível o corte do imposto para 80% dos americanos, tendo sido atribuído seu sucesso a uma grande habilidade política dos partidos envolvidos. Não obstante o relativo sucesso, nos anos que se seguiram, a base do imposto passou a erodir novamente, a ponto de que, em 2005, na administração Bush, o Código Tributário já havia sido alterado 15.000 vezes, ou seja, duas mudanças ao dia.<sup>35</sup>

Uma explicação para esse fenômeno é buscada nas normas dos quadrantes de Wilson, que podem ser de quatro tipos: (1) custos difusos, benefícios difusos (“política majoritária”); (2) custos difusos, benefícios concentrados (“política clientelista”); (3) custos concentrados e benefícios difusos (“política empreendedora”); e (4) custos concentrados e benefícios concentrados (“política dos grupos de interesse”).<sup>36</sup>

Dessa forma, uma norma no quadrante 2 (“política clientelista”), além de ser facilmente aprovada, tem sua manutenção e extensão favorecidas. Isso porque, nesse caso, os custos do tributo são diluídos no grande grupo social e, por consequência, nenhum grupo específico tem incentivos para se organizar contra a norma. Por outro lado, os benefícios são concentrados num pequeno grupo, o qual trabalha fortemente para que a norma seja aprovada e, em sequência, expandida.<sup>37</sup>

Já quanto à norma do quadrante 3 (“política empreendedora”), frequentemente nem chega a ser aprovada. Os subgrupos que teriam de arcar com o ônus tributário possuem muitos incentivos para realizar *lobby* contrário à aprovação da norma. E, mesmo quando calha de a norma passar, vai sendo erodida ao passar do tempo com as alterações

---

<sup>35</sup> TAHK, Susannah Camic. Public Choice Theory and Earmarked Taxes. *Tax Law Review*, Vol. 68, 4, 2015, p. 760-767. O resultado benéfico mais expressivo, especialmente no que toca à percepção da carga tributária pelos contribuintes, talvez seja que, com a ampliação da base de cálculo, foi possível a redução da alíquota marginal, tendo, em 1986, passado a alíquota máxima do imposto de renda americano de 50 para 28%.

<sup>36</sup> Cf. WILSON, James. *Political Organizations*. Princeton, NJ: Princeton University Press, 1995.

<sup>37</sup> TAHK, Susannah Camic. Public Choice Theory and Earmarked Taxes. *Tax Law Review*, Vol. 68, 4, 2015, p. 763.

promovidas. Nenhum subgrupo, entretanto, tem incentivo para atuar em sua defesa.

A norma do quadrante 1 (“política majoritária”), ante a ausência de *lobby* contra ou a favor, possui dificuldades em encontrar espaço na agenda legislativa. Porém, quando é incluída, tende a passar e sobreviver ao longo do tempo. Por derradeiro, a norma do quadrante 4 (“política dos grupos de interesse”), em virtude do confronto entre grupos organizados, tende a passar num formato em que os interesses de vários grupos sejam acomodados.<sup>38</sup>

Ademais, outro exemplo interessante sobre os impasses de uma norma do quadrante 3 tem como pano de fundo o *American Taxpayer Relief Act of 2012*. Durante os debates, foi suscitada a extinção de um crédito fiscal decorrente de gastos com a manutenção de trilhos. Todavia, remover tal benefício implicaria um custo concentrado à indústria de trilhos, e um benefício extremamente difuso no grande grupo social. Em 2009, aproximadamente 149 milhões de declarações de renda foram entregues; fosse eliminado o crédito fiscal referido, a economia não chegaria a \$2 dólares por pessoa.<sup>39</sup>

De modo diverso, a famosa *Proposition 30* na Califórnia, que consistia em uma sobretaxa nas rendas acima de 250.000 dólares e aumento do imposto sobre vendas à proporção de ¼ de um centavo para cada dólar, porém afetava tais recursos a um fundo temporário de educação, foi um sucesso absoluto. Pequena resistência de *anti-tax groups* não foi suficiente para suplantar o forte *lobby* do subgrupo de beneficiários, a saber, professores, sindicatos, servidores públicos, de modo que a emenda passou com 53,9% a favor e 46,1% contra.<sup>40</sup>

Ainda, no estudo desenvolvido por Tahk, foram realizados testes com tributos estaduais americanos que são afetados a fundos ou despesas específicos, com o objetivo de analisar se as normas dos quadrantes de Wilson realmente produzem os efeitos previstos.<sup>41</sup> Foram coletadas informações sobre o volume de arrecadação de 1.497 tributos estaduais

---

<sup>38</sup> TAHK, Susannah Camic. Public Choice Theory and Earmarked Taxes. **Tax Law Review**, Vol. 68, 4, 2015, p. 764.

<sup>39</sup> TAHK, Susannah Camic. Public Choice Theory and Earmarked Taxes. **Tax Law Review**, Vol. 68, 4, 2015, p. 765-766.

<sup>40</sup> TAHK, Susannah Camic. Public Choice Theory and Earmarked Taxes. **Tax Law Review**, Vol. 68, 4, 2015, p. 789-793.

<sup>41</sup> Cf. TAHK, Susannah Camic. Public Choice Theory and Earmarked Taxes. **Tax Law Review**, Vol. 68, 4, 2015; e Cf. WILSON, James. **Political Organizations**. Princeton, NJ: Princeton University Press, 1995.

afetados no período de 1997 a 2005. As mudanças de governo (democratas e republicanos), bem como características macroeconômicas (oscilações no PIB e renda *per capita*), foram contempladas como possíveis fatores explicativos. Alguns tributos, aliás, simplesmente “desaparecem” da apuração, porque são destinados a uma finalidade que se exaure ou têm prazo definido de vigência, de modo que, nesse caso, o período curto de vida não é sinal de fraqueza.<sup>42</sup>

Os primeiros resultados na comparação do aumento na arrecadação entre tributos federais (*income tax, corporate income tax, excise tax, payroll taxes* e *estate tax*) e tributos estaduais afetados superaram as expectativas: os primeiros cresceram 39,7%, ao passo que os últimos, 58,37%. Acima das expectativas, porque os tributos estaduais ganharam de tributos federais sobre a folha de pagamento que são também afetados (*payroll taxes*), a saber, *Social Security* e *Medicare*, os quais cresceram 45,9% apenas.<sup>43</sup>

Quanto ao desempenho dos tributos estaduais na comparação entre si, os resultados confirmaram as expectativas. Isto é, os tributos instituídos por normas do quadrante 2 representaram 21% maior arrecadação.<sup>44</sup>

No tocante à subespécie de tributo afetado, as expectativas foram, em grande medida, atingidas. Imposto sobre propriedade e imposto de renda estadual, tal como previsto, apresentaram o maior aumento (115,9% e 109,6%, respectivamente no período analisado). No entanto, imposto sobre vendas, que também possui custos difusos, teve um aumento próximo da média da amostra (47,8%).<sup>45</sup>

Um caso curioso foi o do imposto sobre tabaco, que ficou em quarto lugar de aumento na arrecadação. De um lado, trata-se de tributo que impõe custos difusos (consumidores de cigarro), porém de pouca expressão econômica individualmente. Por outro, contudo, a indústria tabaqueira pode perder na quantidade de vendas, bem como ter de absorver (e não repercutir no preço) parte do ônus tributário para manter as vendas em alta. De mais a mais, estudos demonstram que, em virtude do vício, o consumo de cigarros pode não ser afetado por elevação do

---

<sup>42</sup> TAHK, Susannah Camic. Public Choice Theory and Earmarked Taxes. *Tax Law Review*, Vol. 68, 4, 2015, p. 776.

<sup>43</sup> TAHK, Susannah Camic. Public Choice Theory and Earmarked Taxes. *Tax Law Review*, Vol. 68, 4, 2015, p. 777-779.

<sup>44</sup> TAHK, Susannah Camic. Public Choice Theory and Earmarked Taxes. *Tax Law Review*, Vol. 68, 4, 2015, p. 782.

<sup>45</sup> TAHK, Susannah Camic. Public Choice Theory and Earmarked Taxes. *Tax Law Review*, Vol. 68, 4, 2015, p. 785.

ônus tributário, porém alguns consumidores mudam de marca ou vão a outros estados comprar mais barato.

Ou seja, conforme as lições de Paulo Caliendo, se a demanda for mais elástica, o fornecedor deve suportar a carga tributária, absorvendo o custo e diminuindo sua margem de ganho.<sup>46</sup> Porém, se a oferta for mais elástica, o fornecedor pode repassar o ônus ao consumidor, que o irá suportar. Tudo depende de quem possui menor flexibilidade para alterar o seu comportamento; este irá suportar a maior parte do peso da tributação.<sup>47</sup> Diante dos dados e estudos levantados, Tahk conclui que a melhor estratégia para a indústria tabaqueira não deve ser investir em *lobby*, mas repassar o custo ao consumidor final.<sup>48</sup>

Nesse sentido, ainda, Margaret Wilkinson traz considerações sobre a transparência do tributo afetado.<sup>49</sup> As contribuições previdenciárias (no Reino Unido, os “NICs”), cujo contribuinte de direito é a empresa, pode ser repassado ao empregado menos qualificado.<sup>50</sup> De igual modo, até o tributo sobre corporações pode ser trasladado (embutido no preço do consumidor); se não o for, o patrimônio líquido (quotistas ou acionistas) é que suportará o ônus.

Enfim, arremata a autora, “we conclude that ultimately all taxes are borne by individuals, but only some of them are transparent, with the

---

<sup>46</sup> Cf. CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Campus Elsevier, 2009. A elasticidade é um conceito econômico que designa a capacidade de adaptação ou conformação em face das circunstâncias econômicas. Assim, pode-se falar em elasticidade-preço quando o preço é aumentado ou reduzido, conforme seja ou não possível ao fornecedor repassar, no preço do bem ou do serviço, o custo de tributos ao adquirente.

<sup>47</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Campus Elsevier, 2009, p. 105.

<sup>48</sup> TAHK, Susannah Camic. Public Choice Theory and Earmarked Taxes. **Tax Law Review**, Vol. 68, 4, 2015, p. 786.

<sup>49</sup> Cf. WILKINSON, Margaret. Paying for Public Spending: is there a Role for Earmarked Taxes? **Fiscal Studies**, Vol. 15, 4, 1994.

<sup>50</sup> A esse respeito, Caliendo elenca dois fatores que influem na elasticidade dos *payroll taxes*: a qualificação do trabalho e o sexo. Quanto mais qualificado, a elasticidade da demanda é menor e o empregador pode ter que absorver o custo tributário. No que tange ao sexo, o aspecto cultural é sobremaneira influente, vez que é mais comum a mulher abandonar o trabalho para cuidar dos filhos, de modo que a possibilidade de saída torna a oferta de sua força de trabalho mais elástica. Cf. CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Campus Elsevier, 2009, p. 105-106.

burden clear to those who pay”<sup>51</sup>. Logo, as contribuições previdenciárias do empregado, imposto de renda e tributo sobre propriedade doméstica são transparentes quanto a quem suporta o ônus tributário, razão pela qual são mais adequados para o regime de afetação. O imposto sobre consumo é um caso *sui generis*, já que, embora repassado ao consumidor, este já está bem ciente da ocorrência da repercussão econômica.<sup>52</sup>

Adicionalmente, a análise de Charles Goetz a respeito da instituição de tributos afetados para superar obstáculos da regra majoritária no processo orçamentário se torna mais um argumento a favor da afetação.<sup>53</sup> Ao considerar, no modelo, que duas decisões precisam ser tomadas, antes a da forma de tributação ( $T_1$  ou  $T_2$ ) e, depois, a da alocação dos recursos ( $X_1$  ou  $X_2$ ), os agentes decisórios, não podendo cooperar pela desconfiança mútua ou alto custo, encontram-se no cenário do “dilema do prisioneiro”.

Vale dizer, considerando três grupos de preferência (I, II e III), há um *payoff* positivo para uma maioria formada pelos grupos I e III em torno de  $T_2X_2$ . No entanto, se o grupo I escolhe a tributação  $T_2$ , o melhor *payoff* para o grupo III é escolher  $T_2$  e depois  $X_1$  (+10), e não  $T_2X_2$  (+8). Contudo, para o grupo I, a combinação  $T_2X_1$  é indesejada (-1), pois somente teria *payoff* positivo se a escolha subsequente fosse  $X_2$  (+5). Logo, ante a incerteza do movimento futuro do grupo alheio, a maioria tem dificuldades em se formar quando as escolhas pela tributação e alocação de recursos são apartadas.<sup>54</sup>

Dessa forma, a instituição de tributos afetados, quando simultaneamente são decididas forma de tributação (T) e alocação de recursos (X), é uma maneira de superar o impasse acima ilustrado. Ou seja, no modelo de Goetz, a combinação majoritária com melhor *payoff*

---

<sup>51</sup> WILKINSON, Margaret. Paying for Public Spending: is there a Role for Earmarked Taxes? **Fiscal Studies**, Vol. 15, 4, 1994, p. 126. Tradução livre: “Conclui-se que, ao final, todos os tributos são suportados por indivíduos, mas apenas alguns deles são transparentes, com o ônus sendo evidente para quem o suporta.”

<sup>52</sup> WILKINSON, Margaret. Paying for Public Spending: is there a Role for Earmarked Taxes? **Fiscal Studies**, Vol. 15, 4, 1994, p. 126-127.

<sup>53</sup> Cf. GOETZ, Charles. Earmarked Taxes and Majority Rule Budgetary Process. **The American Economic Review**, Vol. 58, 1, 1968. O valor das preferências é atribuído arbitrariamente pelo autor do experimento a fim de ilustrar os potenciais problemas com as decisões sobre tributação e alocação sendo apartadas.

<sup>54</sup> As preferências dos eleitores são ordinais, e não cardinais, de modo que a transitividade de preferências escolhidas pela assembleia (paradoxo de Condorcet) é sempre uma possibilidade.

(T<sub>2</sub>X<sub>2</sub>) somente seria escolhida no regime de afetação.<sup>55</sup>

#### IV. OS EFEITOS DA PRÉVIA AFETAÇÃO DE TRIBUTOS NA MORAL TRIBUTÁRIA (*TAX MORALE*)

Reconhecendo-se certas limitações na teoria da escolha racional (*rational choice*) para explicar o comportamento do contribuinte, passou-se a analisar, sobretudo mediante *survey* e levantamento de dados em painel, se fatores sociais, psicológicos, culturais ou políticos poderiam explicar o grau de obediência tributária (*tax compliance*) de uma dada população. Conforme fosse maior o grau de obediência por razões não relacionadas a interesses egoísticos, maior seria a moral tributária (*tax morale*) verificada.

Mas o que vem a ser precisamente moral tributária? Trata-se de uma predisposição para contribuir, uma motivação intrínseca para pagar tributos, que tem lastro nas convicções e crenças dos indivíduos, opondo-se à ideia de um indivíduo amoral maximizador de utilidades.<sup>56</sup> Ou seja, os indivíduos, malgrado tenham a oportunidade de evadir, preferem não o fazer.<sup>57</sup>

Considerando a hipótese de que a afetação de tributos pode, se os recursos forem alocados de acordo com as preferências dos indivíduos, fomentar essa vontade espontânea de contribuir (*willingness to contribute*), Jochen Hundsdoerfer *et al* desenvolveram estudo empírico em Berlim, Alemanha, para testar as reações dos contribuintes diante de (i) tributos não afetados ou etiquetados, (ii) tributos etiquetados e não afetados e (iii) tributos afetados e etiquetados.<sup>58</sup>

Por etiquetamento (*labeling*), entende-se a denominação de um tributo

---

<sup>55</sup> GOETZ, Charles. Earmarked Taxes and Majority Rule Budgetary Process. **The American Economic Review**, Vol. 58, 1, 1968, p. 132-134.

<sup>56</sup> ALM, James; TORGLER, Benno. Estimating the Determinants of Tax Morale. **Proceedings: Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association**, Vol. 97, 1, 2004, p. 1-4.

<sup>57</sup> TORGLER, Benno. **Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance**. Tese (Ciências Políticas) – Universität Basel, Basel, 2003, p. 4-6.

<sup>58</sup> Cf. HUNDSDOERFER, Jochen; SIELAFF, Christian; BLAUFUS, Kay; KIESEWETTER, Dirk; WEIMANN, Joachim. The Influence of Tax Labeling and Tax Earmarking on the Willingness to Contribute: a conjoint analysis. **Schmalenbach Business Review**, Vol. 65, 2013.

que faça referência a um fundo, atividade ou despesa, porém cuja receita não está necessariamente a estes previamente afetada. Nesse caso, foi testado se a simples referência é suficiente para influenciar a preferência dos contribuintes.

Se as hipóteses se confirmam – isto é, de que afetação e etiquetamento importam:

from a political perspective, knowledge of the effects of labeling and earmarking contributions can be used to explain the variety of tax systems, to increase the acceptance of tax systems, and, where applicable, to minimize tax avoidance strategies and evasion behavior.<sup>59</sup>

Em outros estudos, medidas tais como o etiquetamento ecológico (*ecolabeling*) ou afetação para finalidades socialmente relevantes apresentaram resultados no sentido de que contribuintes aceitam melhor os tributos assim caracterizados. Logo, era esperado que tanto etiquetamento quanto afetação fossem impactar a decisão dos indivíduos na amostra.<sup>60</sup>

Contudo, o estudo foi além e buscou verificar se os contribuintes optariam por se sujeitar a um tributo cuja finalidade estivesse de acordo com suas preferências mesmo quando fosse possível optar por simplesmente não o pagar. Ou seja, se apresentariam o mesmo padrão de comportamento de indivíduos que optam por realizar doações a organizações filantrópicas ou a causas específicas, acreditando no uso profícuo dos recursos por aqueles que os recebem, em detrimento de manter uma renda maior.<sup>61</sup>

---

<sup>59</sup> HUNDSDOERFER, Jochen; SIELAFF, Christian; BLAUFUS, Kay; KIESEWETTER, Dirk; WEIMANN, Joachim. The Influence of Tax Labeling and Tax Earmarking on the Willingness to Contribute: a conjoint analysis. *Schmalenbach Business Review*, Vol. 65, 2013, p. 360. Tradução livre: “De um perspectiva política, o conhecimento dos efeitos contributivos do etiquetamento e da afetação pode ser usado para explicar a variedade dos sistemas tributários, para aumentar a aceitação desses sistemas, e, quando aplicável, para minimizar as estratégias de evitação tributária e o comportamento evasor”.

<sup>60</sup> HUNDSDOERFER, Jochen; SIELAFF, Christian; BLAUFUS, Kay; KIESEWETTER, Dirk; WEIMANN, Joachim. The Influence of Tax Labeling and Tax Earmarking on the Willingness to Contribute: a conjoint analysis. *Schmalenbach Business Review*, Vol. 65, 2013, p. 360-362.

<sup>61</sup> HUNDSDOERFER, Jochen; SIELAFF, Christian; BLAUFUS, Kay; KIESEWETTER, Dirk; WEIMANN, Joachim. The Influence of Tax Labeling and Tax Earmarking on the



A amostra foi composta de 713 indivíduos divididos em três grupos (L, E e LE) e três prestações examinadas (imposto de renda, seguro de saúde compulsório e uma terceira contribuição variável). As opções aos voluntários eram as seguintes: (i) imposto de renda alto (740 euros) ou baixo (700 euros); (ii) sim ou não para a terceira contribuição (60 euros); (iii) seguro de saúde compulsório alto (280 euros) ou baixo (200 euros). A partir delas, as oito combinações possíveis foram apresentadas aos participantes, que tinham, então, de ranqueá-las conforme sua preferência.

O grupo L, com 274 participantes, constituiu a população do experimento “etiquetamento sem afetação”; assim, a terceira contribuição foi denominada “sobretaxa para educação”, embora os participantes tenham recebido a informação de que os recursos não estavam previamente afetados a despesas ou fundos para educação.

O grupo E, com 171 participantes, constituiu a população do experimento “afetação sem etiquetamento”; assim, a terceira contribuição foi denominada “sobretaxa de imposto de renda”, e o produto de sua arrecadação – devidamente informado aos participantes – estava afetado 50% para escolas secundárias e vocacionais, 25% para faculdades e universidades e 25% para a pré-escola.

Por último, o grupo EL, com 268 participantes, foi testado para “afetação e etiquetamento”. Neste, a terceira contribuição foi denominada “sobretaxa para educação”, estando afetada para finalidades educacionais.<sup>62</sup>

Contra-intuitivamente, do total de 713 participantes, 556 (78%) não optaram pela ordem de combinações que maximizava as utilidades esperadas, isto é, priorizava os resultados com menor ônus tributário. Ademais, a melhor média teve a combinação (i) baixo imposto de renda, (ii) sim para “sobretaxa” e (iii) baixo seguro de saúde compulsório (*stimulus* F). Porém, a pior média restou alinhada com o modelo maximizador de utilidades, sendo a que previa alto imposto, sim para “sobretaxa” e alto seguro de saúde compulsório (*stimulus* G), isto é, a

---

Willingness to Contribute: a conjoint analysis. **Schmalenbach Business Review**, Vol. 65, 2013, p. 363.

<sup>62</sup> HUNSDOERFER, Jochen; SIELAFF, Christian; BLAUFUS, Kay; KIESEWETTER, Dirk; WEIMANN, Joachim. The Influence of Tax Labeling and Tax Earmarking on the Willingness to Contribute: a conjoint analysis. **Schmalenbach Business Review**, Vol. 65, 2013, p. 364-365.

maior carga tributária<sup>63</sup>.

A respeito da influência do etiquetamento no grupo L, os resultados confirmaram a hipótese de que o *etiquetamento influi nas preferências do contribuinte*. Segundo o modelo maximizador da utilidade esperada, previa-se manifestação de utilidade 0 para “sobretaxa para educação”, pois a alternativa seria não pagar o tributo; todavia, o experimento revelou uma utilidade manifestada de 0,1292, o que representa um total de 76 participantes do total de 274 que priorizaram combinações em que a “sobretaxa” era exigida mesmo sendo possível optar por não a pagar.

Além disso, apurou-se que a diferença de utilidade entre a aceitação e rejeição da sobretaxa (0,2729 – 0,1292) é menor que a diferença de utilidade entre alto e baixo imposto de renda (0,1974 – 0,0112). Logo, um aumento de 60 euros a título de “sobretaxa para educação” é menos sentido do que um aumento de 40 euros no imposto de renda, embora, nominalmente, este seja evidentemente menor.<sup>64</sup>

Quanto à influência da afetação no grupo E, os resultados foram ainda mais expressivos na confirmação da hipótese. Enquanto o grupo L havia apresentado uma utilidade de 0,1292 para a “sobretaxa para educação”, a “sobretaxa de imposto de renda”, sendo conhecida sua predestinação a fundos para educação, apresentou utilidade de 0,2887, superando a primeira em mais que o dobro.

Aliás, notou-se que a utilidade para a aceitação de “sobretaxa de imposto de renda” (0,2887) superou inquestionavelmente a utilidade de sua rejeição (0,1426), de modo que o ônus tributário, neste caso, não representa, em média, um “peso tributário” (*tax burden*) ao contribuinte.<sup>65</sup>

Por derradeiro, o grupo LE se submeteu no experimento ao teste dos efeitos de afetação e etiquetamento operando simultaneamente. Nesse caso, a utilidade para “sobretaxa para educação” mostrou-se inferior (0,2425) à do grupo E (0,2887), sem ser, contudo, tal diferença

---

<sup>63</sup> HUNDSDOERFER, Jochen; SIELAFF, Christian; BLAUFUS, Kay; KIESEWETTER, Dirk; WEIMANN, Joachim. The Influence of Tax Labeling and Tax Earmarking on the Willingness to Contribute: a conjoint analysis. *Schmalenbach Business Review*, Vol. 65, 2013, p. 369-370.

<sup>64</sup> HUNDSDOERFER, Jochen; SIELAFF, Christian; BLAUFUS, Kay; KIESEWETTER, Dirk; WEIMANN, Joachim. The Influence of Tax Labeling and Tax Earmarking on the Willingness to Contribute: a conjoint analysis. *Schmalenbach Business Review*, Vol. 65, 2013, p. 372.

<sup>65</sup> HUNDSDOERFER, Jochen; SIELAFF, Christian; BLAUFUS, Kay; KIESEWETTER, Dirk; WEIMANN, Joachim. The Influence of Tax Labeling and Tax Earmarking on the Willingness to Contribute: a conjoint analysis. *Schmalenbach Business Review*, Vol. 65, 2013, p. 373.

estatisticamente relevante. Logo, os autores concluíram que *etiquetar um tributo já afetado não aumenta a motivação intrínseca para contribuir*.

Entretanto, como várias vezes enfatizado no estudo, os participantes foram informados em detalhes de como se daria a destinação dos recursos e, depois de as escolhas terem sido feitas, confirmaram possuir ciência de todos os efeitos da tributação. Ou seja, foi controlada em laboratório informação completa e perfeita dos indivíduos.

Assim, este cenário de informação perfeita parece irrealista. A informação imprecisa e desconhecida é fator explicativo para uma série de dados empíricos, havendo uma gama de trabalhos na área da evitação tributária (*tax avoidance*) para o confirmar.<sup>66</sup>

Conforme relata Marc Leroy a partir de estudos especialmente desenvolvidos para apreender o nível de “conhecimento fiscal” (*fiscal knowledge*) dos indivíduos:

le contribuable commet donc des erreurs de représentation et de décision. Il évalue mal les impôts qui le frappent, il méconnaît parfois la liaison entre les impôts et les dépenses de services publics, il s'égare souvent dans le détail de la technique fiscale.<sup>67</sup>

Portanto, os resultados *supra* expostos podem conter algum vício endógeno no sentido de que o *desempenho do etiquetamento pode estar subestimado, ao passo que o da afetação, sobrestimado*. Primeiro, porque certa nomenclatura sugestiva pode induzir, de fato, a erro o contribuinte que não busca as informações precisas. Segundo, um adicional de imposto, se as informações não forem perfeitas, pode não ser distinguido do próprio imposto quanto às suas características, notadamente o destino da arrecadação.

Por outro lado, não é reduzido o escopo do estudo pela utilização de *survey*, em que os participantes podem, em tese, dizer uma coisa e fazer outra. Isso porque, confrontando-o com os resultados obtidos por Tahk,

---

<sup>66</sup> Dentre outros trabalhos, destacam-se TORGLER, Benno. **Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance**. Tese (Ciências Políticas) – Universität Basel, Basel, 2003, p. 138; e LEWIS, Alan. The Social Psychology of Taxation. **British Journal of Social Psychology**, Vol. 21, 2, 1982, p. 155.

<sup>67</sup> LEROY, Marc. Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt. **European Journal of Sociology**, Vol. 44, 2, 2003, p. 236. Tradução livre: “O contribuinte comete então erros de representação e de decisão. Ele avalia mal os impostos que o atingem, ele desconhece talvez a ligação entre os impostos e as despesas públicas, ele se engana não raro nos detalhes da técnica tributária.”

que apontam, no período de 1997 a 2005 nos EUA, aumento de receita superior para tributos afetados em relação aos tributos do orçamento geral, é defensável que estes tenham maior aceitação social do que tributos pertencentes ao orçamento geral (*general-funding taxes*) e, pois, sejam eficazes no fomento à obediência tributária.<sup>68</sup>

## V. A EFICIÊNCIA ECONÔMICA DOS TRIBUTOS AFETADOS: REDUÇÃO DE CUSTOS *VERSUS* INFLEXIBILIDADE NA ALOCAÇÃO DE RECURSOS

De acordo com Wilkinson, a afetação pode ser forte, isto é, receitas devem financiar despesas específicas, de modo a estabelecer um limite para o total gasto e às alíquotas marginais impostas, ou fraca, tendo simplesmente a intenção de tornar o sistema tributário mais transparente e de informar o contribuinte sobre o custo do serviço.<sup>69</sup> Ainda, a afetação pode ser ampla, no sentido de cobrir todo um programa de despesa, ou estreita, destinando recursos a um projeto específico. Tais características, vale dizer, podem ser determinantes na escolha do tipo de tributo a ser instituído.<sup>70</sup>

Segundo a autora, partidários de esquerda ou centro veem a afetação como meio de encorajar os indivíduos a pagarem por serviços públicos melhores, já que podem ter certeza da destinação adequada da receita tributária. De outra senda, partidários de direita a veem como uma explicitação dos (altos) custos dos serviços públicos, o que favoreceria o discurso da privatização.<sup>71</sup> No entanto, eliminando-se os enviesamentos mais grosseiros, o que se tem é um regime tributário que, no mínimo,

---

<sup>68</sup> TAHK, Susannah Camic. Public Choice Theory and Earmarked Taxes. **Tax Law Review**, Vol. 68, 4, 2015, p. 779.

<sup>69</sup> Cf. WILKINSON, Margaret. Paying for Public Spending: is there a Role for Earmarked Taxes? **Fiscal Studies**, Vol. 15, 4, 1994. Diversamente, McCleary classifica como “fraca” a afetação de tributo não sinalagmático, isto é, cujo contribuinte não é o beneficiário do serviço ou bem financiado, geralmente tendo um caráter redistributivo. Cf. McCLEARY, William. Earmarking Government Revenues: does it work? **World Bank Policy, Planning, and Research Working Paper Series**, No. WPS 322, 1989, p. 2.

<sup>70</sup> WILKINSON, Margaret. Paying for Public Spending: is there a Role for Earmarked Taxes? **Fiscal Studies**, Vol. 15, 4, 1994, p. 119.

<sup>71</sup> WILKINSON, Margaret. Paying for Public Spending: is there a Role for Earmarked Taxes? **Fiscal Studies**, Vol. 15, 4, 1994, p. 120.

contribui para a realização de escolhas bem informadas e, pois, para mais democracia.

Financistas ortodoxos, a seu turno, alegam que a decisão sobre o gasto público deve ser tomada no âmbito político, sob um sistema fiscal que permita a revisão periódica da receita necessária para financiar determinado bem ou serviço. Isso porque, se, num primeiro momento, é possível estabelecer a base de cálculo e alíquotas marginais de acordo com o montante de receitas necessário para certo programa de despesas; no decorrer do tempo, excessos podem ser acumulados em certas áreas e deficiências em outras.<sup>72</sup> Logo, sendo a afetação de tributos algo tendencialmente perene e rígido, posto que fixada em lei, tais discrepâncias estariam fadadas a ocorrer.

O modelo de James Buchanan, todavia, parte de diferentes premissas, chegando a conclusão mais promissora.<sup>73</sup> Com rejeição expressa à ideia da economia de bem-estar, segundo a qual a autoridade orçamentária é totalmente desvinculada dos indivíduos da sociedade, não há esse risco de ineficiência do processo de alocação de recursos. Ao contrário, sustenta que “some such segregation of revenues may provide one means of insuring more rational individual choice; under some conditions, earmarking may be ‘desirable’ rather than ‘undesirable’ feature of fiscal structure.”<sup>74</sup>

O indivíduo, quando se depara com tributos do orçamento geral, vota, quer direta, quer indiretamente, num conjunto predeterminado de serviços públicos tal como apresentado pela autoridade orçamentária. Já quando se vê diante de tributos afetados, pode comparar o preço do tributo com o preço de fornecimento do bem ou serviço, isto é, estabelecer uma relação de custo-benefício tal como faz no mercado consumidor

---

<sup>72</sup> WILKINSON, Margaret. Paying for Public Spending: is there a Role for Earmarked Taxes? *Fiscal Studies*, Vol. 15, 4, 1994, p. 123. Quanto a este ponto, TAHK dá uma solução apropriada aos críticos: a afetação pode ter prazo determinado ou financiar uma finalidade exaurível, e, sendo estabelecida por mera lei ordinária, um quórum baixo é condição para que seja alterada ou revogada. Cf. TAHK, Susannah Camic. Public Choice Theory and Earmarked Taxes. *Tax Law Review*, Vol. 68, 4, 2015, p. 774.

<sup>73</sup> Cf. BUCHANAN, James. The economics of earmarked taxes. *Journal of Political Economy*, Vol. 71, 5, 1963.

<sup>74</sup> BUCHANAN, James. The economics of earmarked taxes. *Journal of Political Economy*, Vol. 71, 5, 1963, p. 458. Tradução livre: “Alguma segregação de recursos deste tipo pode prover os meios para assegurar mais escolha racional dos indivíduos; sob certas condições, a afetação pode ser um ‘desejável’ em vez de ‘indesejável’ elemento na estrutura tributária”.

privado. Em suma, há um espaço maior de decisão garantido ao indivíduo na segunda opção.

Ainda, de acordo com o modelo, serviços relativamente demanda-inelásticos perdem mais pela alocação dos seus recursos no orçamento geral, pois irradiam benefícios mais difusos aos indivíduos, a exemplo da segurança pública, de sorte que não há grandes grupos de interesse agindo em prol de sua expansão, sendo tendencialmente preteridos na concorrência com outros gastos. Já serviços demanda-elásticos beneficiam diretamente subgrupos, como, por exemplo, o caso da educação e as famílias com filhos, de modo que um maior apoio político lhes garante uma fatia maior do orçamento.<sup>75</sup>

As próprias autoridades orçamentárias, posto que uma expansão do setor público as beneficiam, tendem a uma alocação de recursos no orçamento geral em que podem fazer passar despesas que, individualmente consideradas, não ganhariam aprovação do contribuinte-eleitor. Em suma, a afetação pode prevenir distorções nas preferências dos indivíduos em função das regras do processo orçamentário, bem como inibir um rentismo que lhe é inerente.<sup>76</sup>

Todavia, Wilkinson aponta que não são todos os tipos de bens ou serviços públicos que podem atrair recursos afetados.<sup>77</sup> Segundo a autora, existem os bens privados, os públicos e os mistos. Estes, como os privados, são rivais e excludentes; porém, como os públicos, também proveem benefícios externos não-rivais e não-excludentes para quem não revela preferências no mercado. Em virtude dessa falha (parcial) do

---

<sup>75</sup> BUCHANAN, James. The economics of earmarked taxes. **Journal of Political Economy**, Vol. 71, 5, 1963, p. 465-466. Ademais, nada leva a crer que subgrupos de menor influência no processo político são mais negligenciados na prévia afetação de tributos do que na alocação de recursos do orçamento geral. Cf. TAHK, Susannah Camic. Public Choice Theory and Earmarked Taxes. **Tax Law Review**, Vol. 68, 4, 2015, p. 773.

<sup>76</sup> BUCHANAN, James. The economics of earmarked taxes. **Journal of Political Economy**, Vol. 71, 5, 1963, p. 467-468. De acordo com estudo específico no tema, apenas os tributos afetados *quid pro quo*, isto é, quando os beneficiários são os próprios taxados, inibiriam eficazmente o rentismo. Cf. WYRICK, Thomas; ARNOLD, Roger. Earmarking as a Deterrent to Rent-Seeking. **Public Choice**, Vol. 60, 3, 1989, p. 284. *Rentismo* é conceito derivado do *rent-seeking* utilizado pela literatura norte-americana para se referir a agentes públicos que utilizam de suas funções e prerrogativas para obter benefício econômico em proveito pessoal, ou seja, no sentido mais literal, “perseguidores de renda”.

<sup>77</sup> Cf. WILKINSON, Margaret. Paying for Public Spending: is there a Role for Earmarked Taxes? **Fiscal Studies**, Vol. 15, 4, 1994.

mercado, o Estado os deve prover ou subsidiar sua provisão a fim de manter uma quantidade razoável de fornecimento. Assim, segundo a autora, somente os bens públicos “puros” poderiam ser financiados mediante afetação prévia de recursos. Os bens mistos, posto que beneficiam mais alguns subgrupos do que os demais, não receberiam o apoio político necessário.<sup>78</sup>

Ademais, ao contrário de Buchanan, Wilkinson argumenta que, mesmo diante de bens ou serviços que não beneficiam direta e individualmente os contribuintes-eleitores, é crível assumir que estes percebam sua importância e, por eles, manifestem preferência:

If we assume that voter are not ignorant of the benefits of defence and police etc. services (for defence, mainly intangible – their feelings of security – and for the police, tangible – crime reduction – and intangible), then earmarking would match supply with demand and, assuming away decision-making costs etc., maximise welfare.<sup>79</sup>

Curioso é, ainda, o exemplo dos *unemployment benefits* dado pela autora como inadequado para financiamento mediante afetação de tributos. Novamente, por apenas beneficiarem especificamente subgrupos, não receberiam o apoio necessário e, caso viessem a ser instituídos, a maioria política passaria a limitar o valor de tais prestações públicas.<sup>80</sup>

---

<sup>78</sup> WILKINSON, Margaret. Paying for Public Spending: is there a Role for Earmarked Taxes? *Fiscal Studies*, Vol. 15, 4, 1994, p. 128-129. Note-se, porém, que é uma conclusão totalmente diversa da que chega Tahk a partir da análise dos quadrantes de Wilson, especialmente as normas do quadrante 2 “política clientelista”, isto é, custos difusos para benefícios concentrados. Cf. TAHK, Susannah Camic. Public Choice Theory and Earmarked Taxes. *Tax Law Review*, Vol. 68, 4, 2015; e Cf. WILSON, James. *Political Organizations*. Princeton, NJ: Princeton University Press, 1995.

<sup>79</sup> WILKINSON, Margaret. Paying for Public Spending: is there a Role for Earmarked Taxes? *Fiscal Studies*, Vol. 15, 4, 1994, p. 130. Tradução livre: “Se presumirmos que o eleitor não seja ignorante a respeito dos benefícios dos serviços de defesa e polícia etc. (quanto à defesa, grandemente intangíveis – sentimento de segurança –, e para a polícia, tangíveis – redução dos crimes – e intangíveis), então a afetação conciliaria oferta com demanda e, ignorando os custos de decisão etc., maximizaria o bem-estar”. Cf. BUCHANAN, James. The economics of earmarked taxes. *Journal of Political Economy*, Vol. 71, 5, 1963.

<sup>80</sup> WILKINSON, Margaret. Paying for Public Spending: is there a Role for Earmarked Taxes? *Fiscal Studies*, Vol. 15, 4, 1994, p. 131.

Paralelamente, no Brasil, tem-se que o PIS e o PASEP são contribuições sociais afetadas, de acordo com o art. 239 da Constituição, para financiar especificamente o programa de seguro-desemprego e o abono salarial. Segundo a classificação *retro* exposta, trata-se de uma afetação fraca e estreita para *unemployment benefits*, além de impor efeitos redistributivos de renda, pois o tributo recai sobre empresas, que não são, pois, as beneficiárias da arrecadação. Tanto PIS/PASEP quanto COFINS, porém, não são, como regra, distinguidos dos impostos pelos contribuintes em geral, ante a falta de informação e transparência na sua administração. Futuros estudos podem revelar se, diante desta situação, seguro-desemprego e abono salarial, de fato, vêm sendo reduzidos, apenas corrigidos pela inflação ou ganhando aumentos reais.

No mais, em revisão da literatura sobre o tema da afetação, William McCleary pontua que muitos argumentos usados para oposição ao regime de afetação servem, também, à sua defesa.<sup>81</sup> Assim, alocar recursos especialmente a uma atividade que é cara aos eleitores, ou seja, *subtraí-los do processo orçamentário geral*, em que as deliberações se dão por blocos de despesas negociados, é justamente o mecanismo para assegurar que tal atividade não fique demasiado sujeita às oscilações do jogo político.

Em vez de inflexibilidade, pode-se encarar o longo prazo de duração do tributo como estabilidade e redução de custos de coleta. Por conta dos efeitos benéficos que a transparência acerca da destinação dos recursos provoca no contribuinte, diminui-se a resistência ao tributo, que, pois, tende a ter sua arrecadação aumentada.<sup>82</sup>

Ressalva o autor, todavia, que a afetação de tributos deve cumprir certos requisitos, à ausência dos quais o modelo de alocação orçamentária geral se mostra mais adequado. Com efeito, o desenho do tributo deve ser tal que um montante de recursos arrecadado atenda nada mais ou menos que o programa de despesas destacado, de modo a não haver acúmulo de excessos ou deficiências a serem eventualmente supridas pelo orçamento geral.<sup>83</sup>

Na hipótese de sobrevir excesso de recursos, tendo-se, porém, a

---

<sup>81</sup> Cf. McCLEARY, William. Earmarking Government Revenues: does it work? **World Bank Policy, Planning, and Research Working Paper Series**, No. WPS 322, 1989.

<sup>82</sup> McCLEARY, William. Earmarking Government Revenues: does it work? **World Bank Policy, Planning, and Research Working Paper Series**, No. WPS 322, 1989, p. 5-7.

<sup>83</sup> McCLEARY, William. Earmarking Government Revenues: does it work? **World Bank Policy, Planning, and Research Working Paper Series**, No. WPS 322, 1989, p. 13-14.



previsão de custos crescentes, não se deve aumentar investimentos, vez que a capacidade de fornecimento já está comprometida diante do fluxo de caixa futuro. Logo, o excesso deve ser ou devolvido ao bolo geral ou ser mantido em caixa até que novos investimentos sejam possíveis. Já na hipótese de externalidades que impliquem custos supervenientes, de modo que novos recursos sejam necessários, a busca no orçamento geral será inevitável.<sup>84</sup>

Nota-se, ademais, uma dificuldade para que os recursos sejam proporcionais às despesas solicitadas. Segundo o autor, “indeed, because the goods/services are provided to users below cost, there is a tendency toward excess demand, necessitating the use of non-price devices (e.g. queuing, congestion, entrance examinations) to restrain demand.”<sup>85</sup>

Numa investigação empírica para verificação dos postulados teóricos ora definidos, McCleary analisa o estudo desenvolvido pelo Banco Mundial em cinco países, a saber, Gana, Zaire, República da África Central, Mali e Colômbia.<sup>86</sup> Inicialmente, examina-se um tributo incidente sobre combustível cuja receita estava afetada para financiar despesas com as rodovias dos respectivos países.

Os resultados, contudo, não foram promissores. Os problemas identificados são os seguintes: (i) a variação no preço regulamentado do combustível levou a distorções na equação receitas-despesas; (ii) em Gana, por conta de restrições orçamentárias, o fundo destinatário dos recursos foi temporariamente congelado, ao passo que, em Mali, os recursos foram tredestinados, e, em Zaire, Estado e empresas públicas passaram a deixar de pagar pelo combustível e, pois, de recolher o tributo; (iii) a adequação do tamanho do fundo destinatário não garante uma apropriação balanceada dos recursos entre as atividades de manutenção, reabilitação e investimentos nas estradas.<sup>87</sup>

---

<sup>84</sup> McCLEARY, William. Earmarking Government Revenues: does it work? **World Bank Policy, Planning, and Research Working Paper Series**, No. WPS 322, 1989, p. 18.

<sup>85</sup> McCLEARY, William. Earmarking Government Revenues: does it work? **World Bank Policy, Planning, and Research Working Paper Series**, No. WPS 322, 1989, p. 19. Tradução livre: “De fato, porque os bens/serviços são fornecidos para usuários abaixo do custo, há uma tendência para surgir excesso de demanda, de modo a ser necessário o uso de instrumentos não-precificados (v.g., lista de espera, contingenciamento, avaliação de entrada) para restringir a demanda.”

<sup>86</sup> Cf. McCLEARY, William. Earmarking Government Revenues: does it work? **World Bank Policy, Planning, and Research Working Paper Series**, No. WPS 322, 1989.

<sup>87</sup> McCLEARY, William. Earmarking Government Revenues: does it work? **World Bank Policy, Planning, and Research Working Paper Series**, No. WPS 322, 1989, p. 24.

Por outro lado, um caso de relativo sucesso foi o da contribuição de melhoria (*betterment tax*) colombiana. A despeito de as obras em áreas mais pobres terem implicado baixo recolhimento, visto que isenções ou diferimentos do tributo são medidas necessárias para não comprometer o patrimônio dos contribuintes, bem como as divergências na delimitação das “zonas de influência”, foi um instrumento que cumpriu o propósito de recuperar os custos com a obra (limite global), balizada a capacidade contributiva na valorização dos imóveis (limite individual).<sup>88</sup>

Dessa forma, uma explicação possível para o sucesso da implementação de tributos afetados pode residir na história e contexto político do país. No caso da Colômbia:

under these circumstances, earmarking emerges as a way of committing government to continue specific activities regardless of shifting political circumstances and of getting around elaborate budgetary controls designed to prevent misuse of funds.<sup>89</sup>

## VI. CONSIDERAÇÕES FINAIS: O ATUAL ESTADO DE COISAS DA AFETAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

No Brasil, há previsão de alguns tributos entre cujas características está a prévia destinação de seus recursos a uma finalidade específica. Porém, dentre eles, o empréstimo compulsório e a contribuição de melhoria são tributos em “desuso”.

O primeiro, no contexto inflacionário das décadas de 1980 e 1990<sup>90</sup>,

---

<sup>88</sup> McCLEARY, William. Earmarking Government Revenues: does it work? **World Bank Policy, Planning, and Research Working Paper Series**, No. WPS 322, 1989, p. 26-29.

<sup>89</sup> McCLEARY, William. Earmarking Government Revenues: does it work? **World Bank Policy, Planning, and Research Working Paper Series**, No. WPS 322, 1989, p. 33. Tradução livre: “Sob tais circunstâncias, a afetação surge como um meio para comprometer o Governo a continuar certas atividades independentemente das mudanças nas circunstâncias políticas e da implementação de controles orçamentários destinados a prevenir o mal uso dos fundos arrecadados.”

<sup>90</sup> No governo Sarney, o tributo sobre aquisição de veículos e combustíveis previsto no Decreto-Lei nº 2.288/1986, e o congelamento das poupanças no governo Collor, depois

revelou uma inabilidade do governo brasileiro para lidar com a figura tributária, tendo traumatizado toda uma geração. Vale dizer, além do fracasso no alcance dos objetivos extrafiscais, uma série de problemas envolvendo a restituição dos valores se sucedeu.

Quanto ao segundo, a regulamentação excessivamente burocrática inviabiliza a instituição do tributo (Código Tributário Nacional, arts. 81 e 82, e Decreto-Lei nº 195/1967). Não só a miríade de exigências legais, mas também o procedimento lento e estratificado o torna incompatível com a dinâmica da economia atual, ainda que se esteja tratando de investimentos públicos. Logo, os custos de obras públicas, por mais localizados que sejam os benefícios dela decorrentes, hoje são arcados predominantemente por impostos.

Por conseguinte, os tributos afetados vigentes, com exceção de algumas hipóteses em âmbito estadual ou municipal, concentram-se nas contribuições especiais. As contribuições corporativas (sindicais e de entidades de classe), contribuições ao sistema “S” e as contribuições previdenciárias do empregado são os exemplos brasileiros de tributos afetados *quid pro quo*, isto é, aqueles cujos onerados são, também, os beneficiados, instituídos por normas do quadrante 4 de Wilson (“política dos grupos de interesse”).<sup>91</sup> Já a contribuição previdenciária patronal, COFINS, CSLL e a contribuição adicional do “salário-educação” são exemplos de tributos cujo ônus recai sobre grupos específicos (empresas), porém o produto de arrecadação beneficia difusamente o grupo social, ou seja, instituídos por normas do quadrante 3 (“política empreendedora”).

Como terceira via, as contribuições ao PIS/PASEP e SAT/RAT são peculiares, porque, embora do tipo custos concentrados e benefícios concentrados, os onerados (empresas) não se beneficiam do produto da arrecadação, a qual favorece outro grupo específico (empregados).<sup>92</sup> O efeito redistributivo de renda é, então, muito mais direcionado, sendo tributos, em tese, de difícil manutenção no ordenamento tendo em vista

---

caracterizado pelo Supremo como verdadeiro empréstimo compulsório, previsto na Lei nº 8.024/1990.

<sup>91</sup> Cf. WILSON, James. **Political Organizations**. Princeton, NJ: Princeton University Press, 1995.

<sup>92</sup> A extinta Contribuições Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF) seria um caso típico do quadrante 1 (“política majoritária”), pois recaía sobre qualquer operação ou movimentação financeira (custos difusos), e tinha como prévia afetação o fundo nacional de saúde (benefícios difusos), na forma dos arts. 73 a 75 e 84 do ADCT da Constituição Federal.

a pressão conjunta dos grupos onerados e não beneficiados.<sup>93</sup>

Não obstante, a partir dos estudos expostos neste trabalho, verifica-se que o sistema tributário brasileiro ostenta, de plano, vícios que lhe desgastam a legitimidade, assim como o tornam ineficiente sob diversos aspectos. Muito embora as contribuições acima elencadas tenham participação relevantíssima na arrecadação, esta é ainda composta majoritariamente de impostos, os quais compõem os restantes 61,59% da arrecadação nacional.<sup>94</sup> No entanto, uma parcela significativa do bolo orçamentário geral (predominantemente produto de impostos) é pré-comprometida para alocação em áreas específicas, a saber, educação e saúde.

Com efeito, na forma do §2º, do art. 198, da Constituição Federal, a União não poderá destinar menos de 15% dos recursos pertencentes ao orçamento geral às ações e serviços de saúde, e os Estados e Municípios, 12% dos impostos e transferências (arts. 6º e seguintes da Lei Complementar 141/2012).<sup>95</sup> Mais recentemente, a Emenda Constitucional nº 86/2015 acrescentou os §§9º e 10 ao art. 166 da Constituição Federal, os quais passaram a prever que, das emendas individuais ao projeto de lei orçamentária, cujo montante total corresponde a 1,2% da receita corrente líquida, metade deverá consistir em alocações para a saúde.

Quanto à educação, o art. 212 da Constituição Federal prevê que a União não aplicará menos de 18% do orçamento na educação e os Estados-Membro, Municípios e Distrito Federal, não menos de 25%. Não estão contemplados neste percentual, evidentemente, os recursos arrecadados com a contribuição do “salário-educação”.

Portanto, o que se tem é, em vez de tributos de grande expressão cuja receita seja previamente afetada à saúde ou educação, uma afetação, em

---

<sup>93</sup> Futuros estudos podem revelar se tais tributos ou os fundos que custeiam têm se deteriorado durante o período de vigência ante a hipótese da pressão dos grupos de interesse. Ou seja, como se deu a variação da base de cálculo, alíquota, isenções, deduções e exclusões, bem como dos valores alocados para pagamento de benefícios previdenciários acidentários, seguro-desemprego e abono salarial.

<sup>94</sup> Conforme apuração do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, as contribuições COFINS, PIS/PASEP, CSLL, contribuição previdenciária PSS, contribuição previdenciária INSS, contribuições previdenciárias estaduais e municipais representaram, em 2013, 38,41% da arrecadação nacional. Disponível em:

<<http://libra.ibpt.org.br/campanha-impotometro/docs/EstudoImpotometro20150505.pdf>>. Acesso em 21 jul. 2016.

<sup>95</sup> Não é o caso, aqui, entrar em detalhes. No entanto, é preciso ressaltar que a Emenda Constitucional nº 95/2016 (que criou *teto de aumento de despesas*) alterou, provisoriamente, o crescimento das despesas de saúde da União.

ordem lógica e temporal, *a posteriori* do recolhimento de tributos e *a priori* do processo político de alocação dos recursos. Todavia, se o resultado prático é equivalente entre destinação compulsória às áreas da saúde e educação no orçamento e afetação de tributos para tais finalidades, por que um mecanismo seria preferível a outro? A resposta parece estar nos efeitos psicológicos que a afetação (*earmarking*) pode ter nos contribuintes.

Conquanto haja motivos para descrever no surgimento de uma “motivação intrínseca” para pagar tributos, é de veras plausível que uma maior transparência na forma de coletar e aplicar os recursos públicos promova maior aceitação social do tributo; logo, podendo, ao menos, mitigar as resistências e as repercussões sociais negativas que a instituição ou majoração de tributos não raro provocam, e de cujos exemplos, infelizmente, a história brasileira é pródiga.

Conforme se argumentou, os tributos afetados permitem ao contribuinte conhecer o efetivo custo do bem ou serviço. Com isso, ele pode se manifestar contraria ou favoravelmente ao tributo a depender da relação custo-benefício verificada, levando, pois, a escolhas melhor informadas.

Por outro lado, as transferências orçamentárias possuem no mínimo dois senões evidentes. Primeiro, os recursos irem à conta única do Tesouro para depois serem realocadas aos fundos de saúde e educação, quando a estes poderiam ir diretamente, afigura-se uma forma custosa e ineficiente de gerir os recursos. Além disso, as transferências se escondem no emaranhado de tecnicidades do orçamento, não podendo, exceto na hipótese de aquisição e processamento irreais de informações, o contribuinte estar seguro de que seus tributos financiam suas prioridades políticas.

Um comparativo com o sistema americano explora outras insuficiências do sistema brasileiro. Nos EUA, os estados federados adotam amplamente o modelo de afetação de tributos, nas mais diversas áreas, quer para finalidades genéricas (dívida pública, aeronáutica, educação, saúde, transporte, interesses locais, *marketing*, meio ambiente), quer para atividades específicas ou exauríveis (*v.g.*, fundos de juízes, bombeiros, produtores de etanol, governos tribais).<sup>96</sup>

---

<sup>96</sup> TAHK, Susannah Camic. Public Choice Theory and Earmarked Taxes. **Tax Law Review**, Vol. 68, 4, 2015, p. 787. Conforme os dados do estudo, o pagamento do serviço da dívida foi a destinação de tributos mais rentável. A explicação dada pela autora compreende lições aproveitáveis à situação brasileira, em que se vem demonizando a dívida pública, ao argumento de que é somente uma forma de beneficiar as grandes

No Brasil, a afetação de tributos (assim como as transferências compulsórias) está adstrita às áreas da saúde, educação, trabalhista e previdenciária, com algumas exceções em âmbito estadual ou municipal<sup>97</sup>, visto que há um maior clamor social para uma melhora nestas áreas vitais em que o país fica muito distante dos índices dos *so-called* países “desenvolvidos” ou do “primeiro mundo”.

E mais: a União tem focado na arrecadação das contribuições, pois assim dribla as transferências compulsórias a estados-membros e municípios. Em sequência, para poder dispor livremente dos seus recursos, realiza a desafetação destes por meio de DRUs (Emendas Constitucionais de Desvinculação de Receitas da União).<sup>98</sup> Ora, ao fim e

---

corporações credoras (bancos, sobretudo): “The beneficiary area that generated by far the largest increase in revenue was debt service, with an average 128,7% increase in revenues between 1997 and 2005. The vast majority of taxes earmarked for debt service pay for specific capital projects (schools, public library, other public facilities). These projects generally benefit the concentrated groups that plan to use the facilities in question.” Tradução livre: “A área beneficiária que gera de longe o maior aumento de receitas foi o serviço da dívida, com um média de aumento de 128,7% em receitas entre 1997 e 2005. A grande maioria dos tributos afetados para serviços da dívida financia projetos específicos (escolas, biblioteca pública, outras instalações públicas). Estes projetos geralmente beneficiam grupos concentrados que planejam usar as instalações em questão.

<sup>97</sup> Exceção deve ser feita aos estados que afetam parte da arrecadação de ICMS a investimentos na proteção do meio ambiente. Trata-se, nesse caso, de uma “afetação sem etiquetamento”, pois não há qualquer referência no nome do tributo ao fundo beneficiário. Os estados que optaram por realizar essa afetação, a qual veio a ser denominada “ICMS ecológico”, são Acre, Amapá, Ceará, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, São Paulo, Tocantins. Disponível em: [http://www.icmsecologico.org.br/site/index.php?option=com\\_content&view=article&id=53&Itemid=60#ap](http://www.icmsecologico.org.br/site/index.php?option=com_content&view=article&id=53&Itemid=60#ap). Acesso em: 23 de julho de 2016.

<sup>98</sup> Cf. MARTINS, Daniel Vieira. Desvinculação das Receitas da União e Mutação Constitucional. **Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro**, Vol. 21, 41, 2014; e TOBALDINI, Renata Teixeira de Castro; SUGUIHIRO, Vera Tieko. A Desvinculação de Recursos da União – DRU e o (Des)financiamento da Seguridade Social Brasileira. **Anais do I Circuito de Debates Acadêmicos das Ciências Humanas: programas e resumos – II Conferência do Desenvolvimento (CODE 2011)**. Brasília, DF: IPEA, 2012. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/code2011/chamada2011/pdf/area2/area2-artigo10.pdf>. Acesso em: 13 de julho de 2017.

ao cabo, transforma as contribuições em impostos cujas receitas não precisa dividir com os demais entes federativos.

Por derradeiro, é preciso assentar que os benefícios da afetação são visíveis, porém o excesso de predeterminações pode revelar um preconceito com a política. Uma vez que de negociações na alocação de recursos entre os Poderes não se espera um resultado satisfatório, sacrifica-se a flexibilidade do orçamento, e o contribuinte-eleitor passa a exigir um pré-compromisso na disposição dos recursos dos tributos a serem instituídos. Portanto, há aí uma dose de paternalismo que deve ser absorvida com parcimônia, sob pena de cada vez mais se reduzirem os espaços de responsividade com o eleitor. Essa, contudo, é uma questão a ser resolvida em outro momento.

## VII. REFERÊNCIAS

ALM, James; TORGLER, Benno. Estimating the Determinants of Tax Morale. **Proceedings: Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association**, Vol. 97, 1, 2004.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 15ª tir. São Paulo, SP: Malheiros, 2014.

BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. **Finances publiques**. 10ª ed. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence-Lextenso éditions, 2010.

BUCHANAN, James. The economics of earmarked taxes. **Journal of Political Economy**, Vol. 71, 5, 1963.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Campus Elsevier, 2009.

CORREIA, Carlos Pinto. A Teoria da Escolha Pública: Sentido, Limites e Implicação. **Boletim de Ciências Económicas**, Vol. XLI, 1998.

\_\_\_\_\_. A Teoria da Escolha Pública: Sentido, Limites e Implicação (cont.). **Boletim de Ciências Económicas**, Vol. XLII, 1999.

ELSTER, Jon. **Peças e engrenagens das ciências sociais**. Trad. Antonio Transito. Rio de Janeiro, RJ: Relume-Dumará, 1994.

GOETZ, Charles. Earmarked Taxes and Majority Rule Budgetary Process. **The American Economic Review**, Vol. 58, 1, 1968.

HUNDSDOERFER, Jochen; SIELAFF, Christian; BLAUFUS, Kay; KIESEWETTER, Dirk; WEIMANN, Joachim. The Influence of Tax Labeling and Tax Earmarking on the Willingness to Contribute: a conjoint analysis. **Schmalenbach Business Review**, Vol. 65, 2013.

LEROY, Marc. Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt. **European Journal of Sociology**, Vol. 44, 2, 2003.

LEWIS, Alan. The Social Psychology of Taxation. **British Journal of Social Psychology**, Vol. 21, 2, 1982.

MARTINS, Daniel Vieira. Desvinculação das Receitas da União e Mutação Constitucional. **Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro**, Vol. 21, 41, 2014.

McCLEARY, William. Earmarking Government Revenues: does it work? **World Bank Policy, Planning, and Research Working Paper Series**, No. WPS 322, 1989.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 23ª ed. São Paulo, SP: Malheiros, 1998.



PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 6ª ed. Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado, 2014.

TAHK, Susannah Camic. Public Choice Theory and Earmarked Taxes. **Tax Law Review**, Vol. 68, 4, 2015.

TOBALDINI, Renata Teixeira de Castro; SUGUIHIRO, Vera Tieko. A Desvinculação de Recursos da União – DRU e o (Des)financiamento da Seguridade Social Brasileira. **Anais do I Circuito de Debates Acadêmicos das Ciências Humanas: programas e resumos – II Conferência do Desenvolvimento (CODE 2011)**. Brasília, DF: IPEA, 2012. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/code2011/chamada2011/pdf/area2/area2-artigo10.pdf>>. Acesso em: 13 de julho de 2017.

TORGLER, Benno. **Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance**. Tese (Ciências Políticas) – Universität Basel, Basel, 2003.

WILKINSON, Margaret. Paying for Public Spending: is there a Role for Earmarked Taxes? **Fiscal Studies**, Vol. 15, 4, 1994.

WILSON, James. **Political Organizations**. Princeton, NJ: Princeton University Press, 1995.

WYRICK, Thomas; ARNOLD, Roger. Earmarking as a Deterrent to Rent-Seeking. **Public Choice**, Vol. 60, 3, 1989.

**Tributos Afetados: perspectivas da Teoria da Escolha Pública, da Moral Tributária e da Eficiência Econômica**  
**Earmarked Taxes: perspectives from the Public Choice Theory, the Tax Morale and the Economic Efficiency**  
Submetido em: 2017-04-22  
Aceito em: 2017-07-29