



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**



**TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA E *TAX DESIGN*:
UMA PROPOSTA DE SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO ÓTIMO**

ROBERTO GOMES DE ALBUQUERQUE MELO JR.

Recife

2018

ROBERTO GOMES DE ALBUQUERQUE MELO JR.

TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA E *TAX DESIGN*:
UMA PROPOSTA DE SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO ÓTIMO

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Direito.

Área de concentração: Transformações do Direito Público.

Linha de pesquisa: Estado e Regulação.

Orientador: Professor Doutor Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti.

Recife
2018

M528t Melo Júnior, Roberto Gomes de Albuquerque
Teoria da tributação ótima e tax design: uma proposta de sistema tributário brasileiro ótimo / Roberto Gomes de Albuquerque Melo Jr. – Recife, 2018.
144 f., il., figs., graf., tabs.

Orientador: Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti.
Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Programa de Pós-Graduação em Direito, 2018.
Inclui referências.

1. Tax Design. 2. Taxação. 3. Tributos. 4. Impostos. 5. Política fiscal. 6. Reforma Tributária. 7. Direito e economia. 8. Direito Tributário – Brasil. 9. Direito público. I. Cavalcanti, Francisco de Queiroz Bezerra (Orientador). II. Título.

343.8104 CDD (22. ed.) UFPE (BSCCJ2019-06)

ROBERTO GOMES DE ALBUQUERQUE MELO JR.

**TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA E *TAX DESIGN*:
UMA PROPOSTA DE SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO ÓTIMO**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas / Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do título de doutor em Direito.

Aprovada em: 16 / 02 / 2018.

BANCA EXAMINADORA

Professora Doutora Luciana Grassano Gouvêa de Melo (Examinadora Interna)
Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)

Professor Doutor Marcos Antônio Rios da Nóbrega (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)

Professor Doutor João Hélio da Farias Moraes Coutinho (Examinador Externo)
Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP)

Professor Doutor Raymundo Juliano Rego Feitosa (Examinador Externo)
Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP)

Professor Doutor Luiz Felipe Monteiro Seixas (Examinador Externo)
Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA)

Aos meus pais.
À Cristine.
À Mel e ao Matheus.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Prof. Dr. Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti, pelo suporte conferido para a concretização deste trabalho e, principalmente, pelo exemplo ético permanente.

Ao Professor Doutor Marcos Antônio Rios da Nóbrega, pelo contínuo estímulo ao desafio e pelas valiosas recomendações de leitura, durante os anos de mestrado e doutoramento junto à Universidade Federal do Pernambuco.

À Professora Doutora Luciana Grassano Gouveia Mello, pelas inestimáveis recomendações de estudo, leitura, pesquisa e aprimoramento deste trabalho, bem como pelo compromisso com a manutenção da tradição de pesquisa e estudos de direito tributário na Escola do Recife e mais, pelo ininterrupto engajamento com os programas de Pós-Graduação da Faculdade de Direito do Recife.

Ao Professor Doutor Raymundo Juliano Rego Feitosa, orientador do curso de mestrado, e contínuo incentivador da pesquisa em Direito, e ao Professor Doutor João Hélio de Moraes Coutinho que, com seu exemplo, promove uma busca permanente pela capacitação dos quadros fazendários.

Ao Professor Doutor Daniel Shaviro, da New York University, pelo encorajamento em fazer despertar a importância da aplicação da teoria tributária ótima na ciência jurídica, e paciência ao transmitir os conceitos indispensáveis à teoria.

À Fordham Law School, por proporcionar toda a estrutura necessária de pesquisa como pesquisador visitante.

À Prefeitura do Recife, por proporcionar a liberação necessária à pesquisa.

Ao amigo Igor Alexandre Felipe de Macêdo, pela generosidade e incentivo e, especialmente, ao, além de amigo extremamente caro, Professor Doutor Luiz Felipe Monteiro Seixas, pelas excepcionais sugestões de leitura, recomendações de pesquisa, observações de aprimoramento desta tese e, acima de tudo, por partilhar sua amizade em uma deliciosa convivência nos anos de doutorado.

À Carminha e à Rafaela, pela atenção, gentileza e carinho permanentes dedicados ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco.



RESUMO

A presente tese constitui estudo exploratório sobre a aplicabilidade da teoria da tributação ótima aos contextos e análises do Direito Tributário. Nesse sentido, pretende examinar se a aplicação da teoria da tributação ótima pode trazer contribuições significativas para o estudo dessa área do Direito, em especial no desenho do sistema tributário brasileiro. Para tanto, o trabalho propõe-se a cumprir três tarefas. A primeira refere-se à apresentação dos conceitos básicos e ferramentas analíticas da teoria da tributação ótima, por meio tanto de uma abordagem teórica da disciplina quanto pela apresentação de exemplos envolvendo questões jurídicas e não jurídicas. A segunda busca explicitar, analisar e apontar as características do sistema tributário brasileiro. Por fim, a terceira tarefa que a tese se propõe é verificar, através de estudos de caso, a possibilidade do uso dos métodos e ferramentas analíticas apresentados nos capítulos anteriores no sistema tributário brasileiro. Os paradigmas principais da teoria da tributação ótima são apresentados e discutidos, e a tese conclui que a análise da teoria oferece contribuições fundamentais enquanto ferramenta analítica à disposição do tributarista para o desenho de um sistema tributário ótimo para o Brasil, apesar das limitações e dificuldades envolvidas na sua aplicação.

Palavras-chave: Teoria da tributação ótima. Modelagem de sistemas tributários. Sistema tributário brasileiro ótimo.

ABSTRACT

This thesis is an exploratory study on the applicability of optimal taxation theory to the contexts and analysis of tax law. In this sense, it seeks to examine whether the application of optimal taxation theory can bring significant contributions to the study of this area of law, particularly in Brazilian tax system design. To this end, the study aims to fulfill three tasks. The first refers to the presentation of the basic concepts and analytical tools of optimal taxation theory, using both a theoretical discipline and examples involving legal and not legal issues. The second aims to analyze, to clarify and to appoint the Brazilian tax system characteristics. Finally, the third task that this thesis proposes is to verify, through cases, the possibility of using the methods and analytical tools presented earlier in the Brazilian tax system. Some of the key paradigms of optimal taxation theory are presented and discussed, and the dissertation concludes that the analysis of optimal taxation theory offers important contributions as analytical tool available to a tax lawmaker for a Brazilian optimal tax system design, despite the limitations and difficulties involved in its implementation.

Keywords: Optimal taxation theory. Tax design. Brazilian optimal tax system.

RESUMÉ

Cette thèse est une étude exploratoire sur l'applicabilité de la théorie de la taxation optimale au contexte et à l'analyse du droit fiscal. En ce sens, il cherche à examiner si l'application de la théorie de la taxation optimale peut apporter des contributions significatives à l'étude de ce domaine du droit, en particulier sur une conception pour le système fiscal brésilien. À cette fin, l'étude vise à remplir trois tâches. La première se réfère à la présentation des concepts de base et des outils analytiques de la théorie de la taxation optimale, en utilisant à la fois une discipline théorique et la présentation d'exemples impliquant des questions juridiques et non juridiques. La seconde vise à clarifier, analyser et montrer les caractéristiques du système fiscal brésilien. Enfin, la troisième tâche que la thèse se propose est de vérifier, par des études de cas, la possibilité d'utiliser les méthodes et outils analytiques présentés plus tôt dans le Droit Fiscal. Certaines paradigmes clé de la théorie de la taxation optimale sont présentés et discutés, et la thèse propose que l'analyse de la théorie de la taxation optimale peut offrir des contributions importantes en tant qu'outil d'analyse disponible au législateur pour une conception fiscale optimale pour le Brésil, malgré les limitations et les difficultés rencontrées dans sa mise en œuvre.

Mots-clés: Théorie de la taxation optimale. Conception fiscale. Système fiscal brésilien optimale.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 -	Carga Tributária no Brasil e nos países da OCDE – 2014	41
Gráfico 02 -	Carga Tributária sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital Brasil e países da OCDE – 2014	42
Gráfico 03 -	Carga Tributária sobre Bens e Serviços Brasil e países da OCDE – 2014	42
Gráfico 04 -	Brasil. Tributação da Renda. Alíquotas Média e Efetiva – 2013	113

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -	Carga Tributária Bruta – 2014 e 2015	40
Tabela 2 -	Carga Tributária e Variações por Base de Incidência – 2015 x 2014 .	40
Tabela 3 -	Rendimentos Tributáveis + Tributação Exclusiva por Faixa de Salário Mínimo - Ano Calendário 2015 – DIRPF 2016	44
Tabela 4 -	Brasil: Rendimento Monetário Mensal Familiar per capita, Participação da Tributação Direta na Renda e Composição dos Tributos Diretos, segundo Décimos de Renda Familiar per capita – 2002-2003	45
Tabela 5 -	Carga Tributária Efetiva Sobre o Rendimento Assalariado – Coeficiente de Transmissão = 0%	48
Tabela 6 -	Carga Tributária Efetiva Sobre o Rendimento Assalariado – Coeficiente de Transmissão = 50%	49
Tabela 7 -	Carga Tributária Efetiva Sobre o Rendimento Assalariado – Coeficiente de Transmissão = 100%	50
Tabela 8 -	Carga Tributária Direta e Indireta sobre a Renda Total das Famílias em 1996 e em 2004	50
Tabela 9 -	Brasil: Participação dos Tributos Diretos e Indiretos na Renda e no Gasto – 2002- 2003	51
Tabela 10 -	Tributação Sobre a Renda Trabalhador. Alíquotas Máximas	109
Tabela 11 -	Tributação Remuneração Países da OCDE – 2014	111
Tabela 12 -	Tributação Remuneração América Latina e Caribe – 2013	112
Tabela 13 -	IVA. Alíquotas Países OCDE – 2016	115
Tabela 14 -	Impostos sobre Heranças e Doações. Alíquotas – 2014	119
Tabela 15 -	Impostos sobre Heranças e Doações Brasil. Alíquotas – 2018	119
Tabela 16 -	Impostos sobre Heranças e Doações Mundo. Alíquotas e Bases de Cálculo – 2016	121

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BNDE	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico
CIDE	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTB	Carga Tributária Bruta
EC	Emenda Constitucional
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FIESP	Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
FINSOCIAL	Fundo de Investimento Social
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FPEX	Fundo de Compensação pela Exportação de Produtos Industrializados
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
IC	Imposto de Consumo
ICM	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IE	Imposto sobre Exportações
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras

IPC-IG	Centro Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo
Ipea	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPi	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPMF	Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IS	Imposto Seletivo
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Inter Vivos
ITCD	Imposto sobre Causa Mortis e Doações
ITR	Imposto Territorial Rural
IVA	Imposto sobre o Valor Adicionado (Agregado)
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
IVVC	Imposto sobre a Venda a Varejo de Combustíveis
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
RDH	Relatório de Desenvolvimento Humano

Sudene

Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	16
2 TAX DESIGN E SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	27
2.1 <i>TAX DESIGN</i> . AVALIANDO-SE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO	27
2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	30
2.2.1 A Formação do Sistema Tributário Brasileiro.....	30
2.2.2 Características, Estrutura e Componentes do atual Sistema Tributário Brasileiro	37
3 TRIBUTAÇÃO ÓTIMA	55
3.1 MARCOS DA TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA.....	55
3.1.1 Adam Smith e A Riqueza das Nações	56
3.1.2 Frank Ramsey e <i>A Contribution to the Theory of Taxation</i>	60
3.1.3 Peter Diamond e James Mirrlees - Tributação Ótima e Produção: eficiência e produção; e Tributação Ótima e Produção: regras de tributação	63
3.1.4 James Mirrlees e <i>The Mirrlees Review</i>	68
3.2 O QUE É UM SISTEMA TRIBUTÁRIO ÓTIMO	72
3.3 TRIBUTAÇÃO ÓTIMA E A TRIBUTAÇÃO POR SEGMENTOS ECONÔMICOS	75
3.3.1 Tributação ótima e a tributação da renda	75
3.3.2 Tributação ótima e a tributação sobre o consumo (bens e serviços).....	78
3.3.3 Tributação ótima e a tributação da transferência de riqueza	83
3.3.4 Tributação ótima e demais segmentos econômicos.....	87
3.4 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA E PRAXIS TRIBUTÁRIA	88
4 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA E SUA APLICAÇÃO AO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	91
4.1 REFORMAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL. A REFORMA DE 1965	91
4.2. A REFORMA DE 1988	94
4.3. REFORMAS PÓS 1988.....	96
4.4 A COMISSÃO ESPECIAL PARA ANÁLISE, ESTUDO E FORMULAÇÕES DE PROPOSIÇÕES RELACIONADAS À REFORMA TRIBUTÁRIA, E SUA PROPOSTA	100
4.5 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO ÓTIMO.....	106
4.5.1. Tributação ótima da renda no sistema brasileiro	108
4.5.2. Tributação ótima sobre o consumo (bens e serviços) no sistema brasileiro	115
4.5.3 Tributação ótima da transferência de riqueza no sistema brasileiro.....	117
4.5.4 Tributação ótima da transferência de imóveis no sistema brasileiro.....	123
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	125
REFERÊNCIAS.....	137

1 INTRODUÇÃO

“Taxation is the price which we pay for civilization.”

Oliver Wendell Holmes, Jr.

“We shall deal with our economic system as it is, and as it may be modified, not as it might be if we had a clean sheet of paper to write upon; and step by step we shall make it what it should be.”

Woodrow Wilson.

“O verdadeiro cientista, por mais especializado que seja, deve ser um amador. Necessita amar o seu objeto de estudo.”

José Souto Maior Borges

A escolha do design apropriado para um sistema de tributação (e transferência de recursos através da tributação para os menos favorecidos) é uma das decisões de política pública mais importantes que os governos tomam. Afinal, nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), as receitas fiscais totais absorvem na ordem da metade da renda nacional. Nos países em desenvolvimento, as proporções são um pouco menores, mas isso se deve principalmente à menor importância das transferências como fonte de despesas do governo a serem financiadas. A proporção de bens e serviços desviados pela tributação do setor privado nas economias em desenvolvimento é substancial.

Uma das maneiras que o estado intervém no sistema econômico é através do seu poder coercitivo de cobrança de impostos. Porém, de que forma o poder coercitivo deve ser exercido e também intervir na economia de uma forma que a interferência não cause

distorções na alocação de recursos da sociedade? Sem dúvida, a maneira a qual o sistema tributário de um país é desenhado pode causar diversas consequências a uma economia. Autores desde Adam Smith, em *A Riqueza das Nações* (1776), sugerem características que devem ser respeitadas para a formação de um sistema tributário adequado.

Mas seria possível que o Estado, em determinadas situações, desenhasse um sistema tributário inadequado e que causasse problemas à economia? A resposta é sim. Tanto que no Brasil, autores como Afonso et al. (1998), Araújo e Ferreira (1999), Werneck (2002), Maciel (2003), Paes e Bugarin (2006), dentre outros, realizaram – e realizam - estudos que mostram muitas falhas no sistema tributário em relação ao ideal pregado pela teoria da tributação ótima, o que indica a necessidade de modificações em nosso sistema.

Inúmeras são as variáveis que informam a escolha de um sistema tributário, incluindo variáveis políticas, a opinião pública, a influência burocrática, complexidades administrativas, tecnologia da informação e, por óbvio, ideias extraídas de considerações teóricas. Percebe-se, pois, que a política fiscal deve necessariamente ser informada por algumas ideias e princípios, e é inconcebível que a análise fiscal oferecida pela teoria da tributação ótima não desempenhe um papel importante. Vale destacar que uma conexão deste nível não é direta. Em vez disso, é bastante sutil. As ideias germinadas por análises normativo-fiscal sempre auxiliaram a formulação de políticas por especialistas. Algumas dessas ideias desafiam a forma como os sistemas de tributação são projetados e propõem alternativas. Exemplos recentes incluem a adoção mundial quase universal do imposto sobre o valor agregado, o uso de créditos fiscais reembolsáveis e diversas reformas dos sistemas fiscais de empresas. Outras ideias oferecem releituras de instrumentos normativos que já existem em sistemas tributários, e que merecem ser mantidos, como exemplificativamente o tratamento tributário de poupança para aposentadorias e investimentos em capital humano. Mesmo quando propostas específicas não surgem de um estudo teórico, é possível oferecer-se uma maneira de examinar o problema para os formuladores de políticas.

Esta tese propõe oferecer à análise normativa fiscal o estudo da tributação ótima, uma das teorias que, junto com a tributação equitativa¹ e da troca fiscal², oferece a base teórica para a construção dos modernos sistemas tributários no mundo.

¹ A tributação equitativa dominou as discussões nas décadas de 50 e 60, quase chegando a alcançar a unanimidade entre os estudiosos das finanças – inclusive, é a teoria consagrada no Código Tributário Nacional, e prevê que cada pessoa contribuirá na receita tributária de acordo com sua capacidade de pagamento. Para a determinação dessa contribuição, devem ser seguidas duas regras: (a) o tratamento deve ser igualitário no sentido horizontal — as pessoas na mesma situação econômica devem ser

A análise tributária à luz da teoria da tributação ótima evoluiu durante o último meio século, embora os trabalhos seminais tenham aparecido há três décadas antes. Durante esse período, a análise ótima da tributação cresceu exponencialmente, com algumas inovações significativas ao longo do caminho, especialmente as de Diamond e Mirrlees (1971), Mirrlees (1971), Atkinson e Stiglitz (1976), Stern (1982) e Stiglitz (1982). A tributação ótima passou por um longo período de refinamento desde sua abordagem inicial, e nos últimos anos começou a ser confrontada com novos desafios teóricos, como resultado de estudos em diversas áreas, como economia comportamental³ e experimental, economia

tratadas de forma igual; e (b) o tratamento deve ser também igualitário no sentido vertical — as pessoas em situação econômica diferente devem ser tratadas de forma diferente. Dessa maneira, apresentam-se duas tarefas a serem cumpridas: encontrar a medida adequada para aferir a situação econômica individual e, com base nessa medida, construir a fórmula para a "correta" diferenciação vertical da tributação (Brümmerhoff, 2007, p. 233). Como a capacidade de pagamento efetiva é impossível de ser medida, trata-se, em primeiro lugar, de escolher os melhores indicadores para essa capacidade, que serão, simultaneamente, as fontes e as bases para a tributação. Primeiramente, decide-se, portanto, o que tributar. Com a escolha desses indicadores, fica praticamente definida a composição qualitativa do sistema tributário. No segundo passo, determina-se com o a tributação será estruturada. Nesse caso, os objetivos serão a fixação da alíquota ou do conjunto de alíquotas e o estabelecimento de regras especiais.

A renda pessoal é considerada como o melhor indicador da capacidade de pagamento de uma pessoa. O patrimônio e o consumo completam o quadro dos indicadores (Neumark, 1970, p. 137-141).

² Ao contrário das outras teorias que tratavam especificamente do problema da eficiência do modelo tributário, buscando otimizar bases de incidência em face da necessidade de financiar a atividade do Estado, mas manter o bem-estar social e a justiça fiscal, a teoria da troca fiscal revelou uma preocupação com a legitimidade do poder de tributar e com a possibilidade de um comportamento malevolente dos representantes do povo em assembleias.

A grande preocupação, antes da eficiência tributária, fundava-se nas teorias de John Stuart Mill sobre a democracia representativa. Afinal, segundo Mill, estudar os governos constitucionais exige que se considere a máxima de que o poder político será abusado com o fito de promover o interesse privado. Desta feita, o foco da análise da troca fiscal são os limites constitucionais, que servem ao fim de controlar as tendências naturais dos representantes do Estado — o *Leviatã*, de Hobbes.

Em termos estruturais não há uma preocupação com o desenho do sistema tributário em si; o grande problema é definir as bases e qualificar as estruturas de limitação ao poder de tributar. Dessa forma, os limites da tributação forçariam o Estado a maximizar as bases de incidência, aumentando a receita sem massacrar o contribuinte constitucionalmente protegido.

O grande problema desse modelo teórico é a abstração que dele decorre e a necessidade de revisão constitucional massiva de tempos em tempos, o que geraria uma instabilidade sistêmica. De fato, o controle dos eventos futuros é tão incerto quanto a eficiência do modelo imposto sem o fator empírico, que só será observado quando o modelo for posto em prática. Em outras palavras, a teoria da troca fiscal tenta prever o inimaginável, protege o contribuinte e espera que as limitações constitucionais ao poder de tributar levem o Estado a criar um modelo de tributação eficiente, simplesmente pelas rédeas que lhe foram impostas. (Moraes, 2017, p. 50-51).

³ A Economia Comportamental é um campo de pesquisas relativamente recente, proveniente da incorporação, pela economia, de desenvolvimentos teóricos e descobertas empíricas no campo da psicologia. A esses se somaram, mais recentemente, as contribuições da neurociência e de outras ciências humanas e sociais. Parte-se de uma crítica à abordagem econômica tradicional, apoiada na concepção do "homo economicus", que é descrito como um tomador de decisão racional, ponderado, centrado no interesse pessoal e com capacidade ilimitada de processar informações. Essa abordagem

política⁴, escolha social⁵, economia da felicidade⁶ e análise macroeconômica dinâmica. Parte do objetivo desta tese será rever a evolução da teoria da tributação ótima e como é sua aplicação a esses novos paradigmas.

tradicional, que hoje tende a persistir apenas como padrão normativo, considera que o mercado ou o próprio processo de convergência ao equilíbrio são capazes de solucionar erros de decisão decorrentes de uma racionalidade limitada.

Em contraposição a essa visão tradicional, a Economia Comportamental enxerga uma realidade formada por pessoas que decidem com base em hábitos, experiências pessoais e regras práticas simplificadas; aceitam soluções apenas satisfatórias; tomam decisões rapidamente; têm dificuldade de conciliar interesses de curto e longo prazo; e são fortemente influenciadas por fatores emocionais e pelas decisões daqueles com os quais interagem. Na busca de um maior realismo no entendimento das escolhas individuais e dos processos de mercado em que se manifestam, os economistas comportamentais tentam incorporar a seus modelos um conjunto heterogêneo de fatores de natureza psicológica e de ordem emocional, conscientes ou inconscientes, que afetam o ser humano de carne e osso em suas escolhas diárias (Ávila; Bianchi, 2015, p. 15).

⁴ Economia política é a ciência que estuda as relações sociais de produção, circulação e distribuição de bens materiais que visam atender as necessidades humanas, identificando as leis que regem tais relações. O termo foi originalmente introduzido por Antoine de Montchrestien em 1615 em seu livro "Tratado de Economia Política", com o objetivo de transpor para a atividade estatal as ideias e os princípios da Economia. Nesse livro, o autor aborda temas como monopólio, proteção para a indústria, trabalho, etc. O nome passou a ser utilizado para o estudo das relações de produção, especialmente entre as três classes principais da sociedade capitalista ou burguesa: capitalistas, proletários e latifundiários. Em contraposição com as teorias do mercantilismo e, posteriormente, da fisiocracia, nas quais o comércio e a terra, respectivamente, eram vistos como a origem de toda a riqueza, a economia política propôs (primeiro com Adam Smith) a teoria do valor-trabalho, segundo a qual o trabalho é a fonte real do valor. No final do século XIX, o termo economia política foi paulatinamente trocado por economia, usado por aqueles que buscavam abandonar a visão classista da sociedade, repensando-a pelo enfoque matemático, axiomático e valorizador dos estudos econômicos atuais e que concebiam o valor originado na utilidade que o bem gerava no indivíduo.

Atualmente o termo economia política é utilizado comumente para referir-se a estudos interdisciplinares que se apoiam na economia, sociologia, direito e ciências políticas para entender como as instituições e os contornos políticos influenciam a conduta dos mercados. Dentro da ciência política, o termo se refere principalmente às teorias liberais e marxistas, que estudam as relações entre a economia e o poder político dentro dos Estados. Economia política internacional é um ramo da economia que estuda como o comércio, as finanças internacionais e as políticas estatais afetam o intercâmbio internacional e a política monetária e fiscal (Economia política. In: Wikipédia: a enciclopédia livre. Disponível em: < https://pt.wikipedia.org/wiki/Economia_pol%C3%ADtica > Acesso em: 15 fev 2018).

⁵ A teoria da escolha social estuda como as preferências individuais se agregam para formar uma preferência coletiva. A teoria da escolha social remonta à publicação por Condorcet do paradoxo da votação. A formulação moderna da teoria se deve aos trabalhos de Kenneth Arrow, Social Choice and Individual Values e o Teorema da impossibilidade. Arrow buscou elementos da teoria do voto e da economia do bem-estar, generalizando-os. O método consiste em formular algum conjunto de axiomas, aparentemente razoáveis para a escolha social como requisitos de uma função de bem-estar social para capturar diferentes aspectos do problema de agregação e derivar implicações. Os muitos resultados de impossibilidade nos primeiros estudos indicaram que muitas premissas (intuitivamente desejáveis) eram incompatíveis entre si.

Outra monumental contribuição de Kenneth Arrow foi a chamada teoria da escolha social. A partir de sua tese de doutorado, que posteriormente se converteu em livro, Arrow (1951) provou, com aplicação de lógica matemática pura, que, assumindo que os indivíduos são racionais nas suas

De outra parte, percebe-se claramente que os sistemas de tributação em todo o mundo também evoluíram ao longo do último meio século, com tendências amplas que se espalham de país para país. As semelhanças superaram as diferenças. Houve adoção generalizada de sistemas de impostos sobre o valor agregado, em muitos casos substituindo altamente complexos sistemas de tributação de vendas de bens e serviço. A tributação pelo valor agregado tende a ser ampla, incluindo quase todos os bens e serviços, e com uma alíquota próxima a uniforme, embora com exceções importantes. Além do imposto sobre o valor agregado, são utilizados em regra outros dois tipos de impostos de base ampla: tributação de renda e folha de pagamento.

Os impostos e transferências de renda são o principal veículo para se abordar e alcançar objetivos redistributivos, e o fazem, em regra, através de estruturas tributárias progressivas. No entanto, percebe-se que as estruturas de tributação se tornaram mais uniformes ao longo do tempo. A literatura traz exemplos de experimentação em alguns países de estruturas de alíquotas praticamente uniforme, e em outros estruturas de tributação com diferentes alíquotas que se aplicam a diferentes fontes de renda. Um modelo comum sempre lembrado é o modelo de imposto de renda dual originário dos países nórdicos, no qual uma estrutura tarifária progressiva é aplicada aos lucros e transferências, e uma taxa fixa para a renda do capital.

escolhas, sempre que estas estejam bem estabelecidas, o mesmo não ocorreria com a sociedade, entendida como a simples soma dos comportamentos individuais.

Desse modo, o chamado “teorema da impossibilidade de Arrow” implica que o resultado tanto das eleições majoritárias, quanto de escolhas que afetem a toda a sociedade, poderia ser insatisfatório, mesmo que leve em consideração as preferências de cada um de seus integrantes. Excluindo-se a possibilidade de que haja uma ditadura, o teorema implica, no fundo, que, a racionalidade das escolhas individuais não é suficiente para assegurar que o mesmo ocorra em termos coletivos.

⁶ A Economia da Felicidade investiga os fatores por trás da felicidade das pessoas, usando não apenas conceitos e ferramentas da economia, mas também da sociologia, da ciência política, e, especialmente, da psicologia. Os estudos em Economia da Felicidade são fundamentalmente empíricos e baseados em pesquisas de opinião sobre o nível de felicidade das pessoas: a relação entre as características econômicas, sociais e demográficas – entre outras – e o nível de felicidade reportado pelos entrevistados é analisado estatisticamente, para que se compreenda o que torna alguns indivíduos mais felizes do que outros (com técnicas de econometria, por exemplo).

Apesar de novo, o campo conta com contribuições de acadêmicos importantes. Vários estudos em Economia da Felicidade se baseiam em trabalhos de vencedores do Prêmio Nobel em economia, como Daniel Kahneman, Amartya Sen e Gary Becker. O professor Bruno Frey, um dos principais expoentes da área, é listado entre os cinquenta economistas mais influentes do mundo, à frente de macroeconomistas conhecidos. Assim, o ramo vem se consolidando como uma área emergente, cada vez mais distante de ser apenas uma mera curiosidade.

Essas tendências e as principais reformas políticas ocorridas não apenas na Europa e Estados Unidos (Comissão Real sobre a Tributação de Lucros e Rendimentos de 1955 no Reino Unido, Comissão Real de Impostos de 1966 no Canadá, os Planos do Tesouro dos EUA para a Reforma Tributária Básica em 1977, o Relatório Meade de 1978 no Reino Unido, o Painel Consultivo do Presidente sobre Reforma Fiscal Federal em 2005 nos EUA, a Henry Review de 2010 sobre o Futuro Sistema Tributário da Austrália, o Relatório Mirrlees de 2011 do Comitê no Reino Unido sobre Reforma do Sistema Tributário para o século XXI, etc.) como no Brasil, em especial o desenvolvimento do tratamento tributário simplificado que estabelece normas gerais relativas ao tratamento tributário diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias (Simples Nacional), somados a necessidade de se oferecer pensamentos de última geração sobre a política tributária para formulação de recomendações políticas, faz com que se apresente um momento oportuno para um balanço do papel que a teoria da tributação ótima tem desempenhado ao estabelecer os princípios subjacentes às reformas tributárias no passado e nas avaliações dos desafios futuros.

Ora, mesmo com a tendência acima discutida, não se deve afastar-se da ideia que um sistema de tributação é geralmente considerado como equilibrado quando possui vários atributos desejáveis: os tributos devem ser previstos de forma que tratem os indivíduos de maneira justa (equidade), que minimizem a interferência nas decisões econômicas (eficiência), e ainda de forma que não imponham custos indevidos aos contribuintes ou à administração tributária (simplicidade). Nesse sentido, uma maneira pela qual ao menos alguns desses atributos foram (e são continuamente) analisados é através da tributação ótima.

No entanto, como qualquer teoria, a tributação ótima tem limitações práticas e, portanto, deve ser aplicada com muito cuidado. Esta tese destina-se a indicar tanto as vantagens como limitações da tributação ideal, como guia para a elaboração de políticas de tributação.

Assim, o objeto geral da tese corresponde a um exame crítico da teoria da tributação ótima, com o escopo de analisar as características, os modelos, a eficiência, a funcionalidade, as aplicações práticas e a possibilidade de implementação de seus conceitos ao sistema tributário brasileiro, principalmente no que diz respeito a aspectos redistributivos. Dentre os objetivos específicos, tem-se: i. a apresentação das principais características do desenho de um sistema tributário; ii. identificar os aspectos conceituais e históricos que levam um

sistema tributário a causar distorções na economia de um país; iii. investigar os fundamentos e objetivos das teorias de desenho de sistemas tributários (*tax design*); iv. avaliar o atual sistema tributário brasileiro, com enfoque mais próximo na análise dos seus efeitos redistributivos; v. discutir a estrutura atual da arrecadação, as características marcantes e progressividade do sistema tributário brasileiro; vi. realizar análise comparativa da tributação da renda e do consumo (bens e serviços) no sistema tributário brasileiro e nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE); vii. apresentar as características da teoria da tributação ótima, identificando-se o que é um tributo ótimo e um sistema tributário ótimo; viii. expor a metodologia utilizada pela teoria da tributação ótima para a tributação da renda, do consumo (bens e serviços) e da transferência da riqueza; ix. analisar criticamente as aplicações práticas da teoria da tributação ótima; x. avaliar se o atual estágio de desenvolvimento da teoria da tributação ótima permite concluir pela sua aplicabilidade; xi. analisar a atual proposta de reforma tributária apresentada pela Comissão Especial para análise, estudo e formulações de proposições relacionadas à Reforma Tributária; e xii. propor um modelo de sistema tributário brasileiro ótimo.

A metodologia empregada no trabalho utilizará, de início, pesquisa de cunho bibliográfico e documental, com ênfase no estudo interdisciplinar envolvendo o Direito Tributário, o Direito Econômico, o Direito Constitucional, a Economia, a Ciência das Finanças, a Economia do Setor Público, a Análise Econômica do Direito e, de forma especial, a Teoria da Tributação Ótima.

A tese será desenvolvida em três capítulos bem definidos, trabalhados nesta ordem: no capítulo inicial, apresenta-se conceitos do desenho de sistemas tributários (*tax design*), com o objetivo de se identificar e avaliar sistemas tributários ideais. Será então avaliado o sistema tributário brasileiro, suas características, a atual segmentação econômica de arrecadação, e seus vieses de progressividade e regressividade.

O método utilizado será o de abordagem indutivo, partindo de premissas particulares para a generalização.

A segunda etapa apresenta uma visão geral da evolução da teoria da tributação ótima, das principais lições oferecidas pela teoria para a política tributária e os desafios futuros. Observa-se, assim, as ideias básicas de tributação ótima e se responde a questões como o que é o ponto de otimização, o que está sendo otimizado e quais as restrições consideradas na modelagem. A pesquisa prossegue agora para analisar a otimização de aspectos específicos de um sistema tributário: a tributação da renda, de bens e serviços e da

transferência de riqueza, indicando as fragilidades da teoria e analisando a possibilidade de aplicação em nosso país, a partir de estudo da implementação de suas conclusões em outros sistemas tributários.

Esta segunda etapa é de cunho teórico, e será realizada, através da técnica de pesquisa bibliográfica, após breve esboço histórico, um levantamento das técnicas de utilização da teoria da tributação ótima. Nesse ponto, vale ressaltar, como o faz Jeffrey Alexander (2000, p. 13), que a teoria é crucial. De fato, partindo da definição que teoria é uma generalização separada do particular, uma abstração separada do caso concreto, buscar-se nesse estudo investigar se as conclusões acerca da tributação ótima possuem o rigor científico para identificarem uma teoria.

Para alcançar o objetivo, será utilizado o método hipotético-dedutivo, aprofundando-se nos conceitos da tributação ótima, confrontando-os com teses contrárias e verificando as demais alternativas de enquadramento. Ter-se-á em mente o método hipotético-dedutivo como definido por Karl Popper (1997, p. 74) a partir de críticas à indução, procurando-se evidências empíricas para falsear hipóteses. Vale destacar que o autor precitado traz a coexistência de três mundos: o físico, o da consciência e o dos conteúdos objetivos dos pensamentos. Neste último é que se encontram as ciências. Afirma, assim, que o modo como novos fatos e teorias incrementam informações mais próximas da verdade, fazem a retroalimentação entre a captação dos dados e a produção do pesquisador, implicando no crescimento do conhecimento objetivo.

Karl Popper (1997, p. 139) sustenta, no mesmo sentido, que a racionalidade humana dar-se-ia devido à sua capacidade descritiva e argumentativa através da linguagem, o que torna possível o desenvolvimento do conhecimento objetivo e sua respectiva crítica. Parte do pressuposto da falibilidade do homem e afirma que, da mesma forma, teses conterão erros, razão pela qual se deve ser crítico quanto às mesmas, de forma a poder-se corrigi-las continuamente.

Para Karl Popper (1997, p. 387), deve haver uma preocupação em demarcar a ciência através do método da verificabilidade com relação aos fatos, considerando que a ciência seria construída com base na refutabilidade das suas teses. Em síntese, o estado da ciência é sempre provisório e a descoberta de novos fatos não confirma a teoria – é dizer, não determina ser a mesma verdadeira ou correta, mas apenas corrobora com a mesma.

Mas esta segunda etapa vai além da reflexão teórica. Após analisar-se as diferentes técnicas de eleição de tributos ótimos, dar-se-á destaque especial ao desenho de um sistema

tributário ótimo com preocupações redistributivas, e não apenas do ponto de vista da eficiência econômica.

Vale lembrar, neste ponto, Thomas S. Kuhn (1996, 344) e os conceitos de objetividade, juízo de valor e eleição de teoria, para então enumerar as características de uma boa teoria: a precisão, a coerência, a amplitude, o fato de ser simples e por fim fecunda. Daí trata o autor dos critérios de eleição de uma teoria, apresentando dois: a coerência e a simplicidade. Inicia, então, estudo acerca das teorias astronômicas para exemplificar a eleição feita por Kepler da teoria copernicana e concluir que toda eleição individual entre teorias rivais depende de uma mistura de fatores objetivos e subjetivos, ou de critérios compartilhados e critérios individuais.

Daí a preocupação desta tese em eleger com segurança científica o melhor critério teórico de aplicação de técnicas sugeridas pela teoria da tributação ótima, levando em consideração os problemas de comunicação de partidários de teorias diferentes na eleição de uma teoria de sistema tributário ideal. Da comparação dos diferentes modelos, nascerá a segurança para uma possível indicação da forma mais adequada ao nosso sistema.

Uma outra etapa do estudo se deparará com a análise das limitações da teoria da tributação ótima. Com efeito, por tratar-se de um modelo, como todo e qualquer modelo parte de contenções da realidade, é de se indagar se a teoria da tributação ótima possui, no atual estágio de seu desenvolvimento, robustez suficiente para a implementação de suas conclusões.

João Maurício Adeodato (1996, p. 279) ressalta a problemática da teoria do conhecimento relativa à concepção de que a relação entre a linguagem humana e as coisas do mundo reduzir-se-ia a uma convenção que os homens estabelecem de forma arbitrária. No entanto, aponta que tal arbitrariedade não implica que cada ser humano determine subjetivamente a relação entre a língua e o mundo exterior, pois o uso corrente das palavras diante das coisas apresenta uma objetividade convencional.

Dando prosseguimento, aborda João Maurício Adeodato a ontognoseologia de Miguel Reale, refletindo sobre a distinção entre “conhecer segundo conceitos e pensar segundo ideias” (1996, p. 286), ilustrando a interpretação de Miguel Reale no tema conjectura, a qual é colocada como o ato gnoseológico legítimo. Sublinha João Maurício Adeodato então que conjecturar é uma tentativa de pensar além daquilo que é conceitualmente verificável, mostrando que esta (a conjectura) é mais ampla que a analogia, a probabilidade e a intuição.

Daí que, a partir do conceito de conjectura como um modo de pensar que vai além da experiência, ter-se-á a conjectura das limitações à teoria da tributação ótima como início de um conhecimento mais firme, a certeza mesmo peculiar das ciências, e sua adequação ao momento brasileiro.

Por fim, o capítulo III traz as diversas modelagens de reforma tributária apresentadas em nosso país, com destaque à atual proposta de reforma tributária apresentada pela Comissão Especial para análise, estudo e formulações de proposições relacionadas à Reforma Tributária. Esta etapa vale-se dos diferentes conceitos desenvolvidos nos capítulos antecedentes para empreender um exame crítico da teoria da tributação ótima a partir do ferramental do Direito e Economia, discutindo, em sua primeira parte, a relação conflituosa de interesses em todo e qualquer sistema tributário, para, a final, verificar a possibilidade de um sistema tributário brasileiro ótimo.

Esta fase final é a síntese de um substrato de conhecimento teórico mais maduro, em que se observa o momento e a forma com que a teoria da tributação ótima pode ser aplicada, além de descobrir que parâmetros aplicados ao emprego da tributação ótima levam a atingir os objetivos de uma tributação justa, onde se encontre uma efetiva distribuição de renda.

Nesta fase da pesquisa, chegar-se-á, então, ao questionamento do modelo atual de sistema tributário, as possibilidades de reforma e um desenho de sistema tributário sob a ótica da teoria da tributação ótima.

Nestes termos se coloca a funcionalidade da análise, que observará, ainda, a doutrina de Jürgen Habermas (1996, p. 469), segundo o qual uma metodologia da compreensão nas ciências sociais remete a questões de uma teoria da ação orientada ao entendimento. Considera que enquanto os participantes refletem sobre as ações comunicativas, no mínimo se orientam ao entendimento.

Jürgen Habermas (1996, p. 461) ressalta a problemática da compreensão enfrentada pelo cientista dos fenômenos sociais, que dá carga de subjetividade à pesquisa, haja vista ter de compartilhar com o objeto de estudo um saber pretérito advindo de sua qualidade de membro. Aduz Jürgen Habermas que na coleta de dados, o cientista é obrigado a participar da vida social, inclusive porque para descrevê-los deve entendê-los, ocorrendo um processo de retroalimentação entre a compreensão e a produção do pesquisador.

Das conclusões de Jürgen Habermas extrair-se-á o cuidado necessário para identificar os diferentes matizes de um sistema tributário, sem descurar das lições de Humberto R. Maturana e Francisco J. Varela (2001, p. 32), que entendem haver individualidade na

percepção dos fatos, concluindo que a simples captação de algo traz a marca indelével de nossa estrutura.

Nesse sentido, vale ressaltar, ainda, a reflexão de Humberto R. Maturana e Francisco J. Varela (2001, p. 38), ao afirmar que não se pode excluir-se do domínio cognitivo, e, pois, utilizar-se de uma teoria do conhecimento que mostra como o fenômeno do conhecer (a teoria da tributação ótima) gera a pergunta que leva ao conhecer (os modelos de tributos ótimos são o melhor desenho de um sistema tributário, em particular para o nosso país?).

Por último, fundamental destacar que não se busca abandonar modelos de sistemas tributários. Como todas e quaisquer evoluções, não se deva abandonar passos anteriores, e sim superá-los. Superar não é abandonar – pelo menos não no sentido utilizado por José Souto Maior Borges. Sobre isso, explica Souto Maior Borges (2009, p. 265) que superar “não significa renegar o passado recente, apagar - lhe os sulcos deixados nos caminhos, abandonar as trilhas percorridas. Superação que se não confunde sequer com o passo à frente, porque somente é possível com a mirada retrospectiva, o passo atrás”. Nenhum abandono, portanto: um incremento.

2 TAX DESIGN E SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A tributação certamente tem um custo. É impossível ter 40% ou mais da renda nacional em tributos - como fazem as economias mais avançadas - e não se ter grandes impactos econômicos. A maioria dos sistemas tributários influencia fortemente o comportamento das pessoas, e todos reduzem o bem-estar daqueles que sofrem seu ônus. O desafio para o desenho de um sistema tributário é alcançar objetivos sociais e econômicos, limitando os efeitos colaterais de redução do bem-estar social. Para entender como um sistema tributário pode ser planejado para minimizar esses efeitos, importante identificar diretrizes sobre como se julgar um sistema tributário e como identificar seus efeitos sobre o bem-estar, a distribuição de renda e a eficiência. Esse será um dos objetos deste capítulo.

Será apresentada ainda a modelagem do sistema tributário brasileiro, desde sua gênese até o momento atual, indicando-se suas principais características.

2.1 TAX DESIGN. AVALIANDO-SE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO

Como se identificar um bom sistema de impostos? Uma alternativa é verificar a existência de determinadas características. Um dos primeiros autores a buscar certas propriedades desejáveis em um sistema tributário foi Adam Smith, que destacou, ainda em 1776, quatro princípios (1996, v. 2, p. 282 e 283):

- i. Os indivíduos devem contribuir para a receita do estado na proporção de suas capacidades de pagamento, ou seja, em proporção aos seus rendimentos;
- ii. O tributo a ser pago deve ser certo e não arbitrário, e o valor a ser pago e a forma de pagamentos devem ser claros e evidentes para o contribuinte;
- iii. Todo tributo deve ser arrecadado da maneira mais conveniente ao contribuinte; e
- iv. Todo tributo deve ser arrecadado de forma que implique menor custo possível para o contribuinte, além do montante arrecadado pelo estado com o tributo.

De acordo com Siqueira et al. (In: AVARTE e BIDERMAN, 2004, p. 74) a tributação

ótima⁷ relaciona-se claramente com o primeiro e o último princípios. Seu objetivo é analisar como uma dada receita pode ser arrecadada pelo governo a um custo mínimo para a sociedade, considerando as diferenças existentes entre os contribuintes e a capacidade contributiva de cada um.

Ter um bom sistema tributário, para James Alm (1996, p. 117), significa manter uma carga tributária justa com um mínimo de distorções tributárias. Já Barry Elkin (1989, p. 7) destaca que equidade, eficiência e simplicidade são aspectos determinantes na avaliação de sistemas tributários. De acordo com o autor, equidade tem um aspecto horizontal (contribuintes com mesma capacidade devem pagar o mesmo imposto) e um vertical (contribuintes com maior capacidade de pagamento devem pagar mais imposto), enquanto a eficiência requer um sistema desenhado de modo a não distorcer decisões de produção, consumo, poupança ou investimento de indivíduos e empresas, ou seja, o sistema não deve provocar distorções nos agentes econômicos, e simplicidade é a característica de um sistema tributário claro, em que os contribuintes usem as regras sem incorrer em custos não razoáveis, bem como possam compreender as implicações tributárias de qualquer curso de ação. A simplicidade é imprescindível para facilitar a gestão tributária.

Sistemas tributários complexos podem gerar altos custos sociais para a sociedade. Sobre essa problemática, Joel Slemrod e Shlomo Yithaki (1996, p. 173), argumentam que custos sociais da tributação são gerados em função dos *excess burdens*, ou seja, custos administrativos e custos de conformidade suportados pela sociedade no processo de transferir poder de compra dos contribuintes para o governo. Tais custos incluem aprovar e administrar a legislação, custos involuntários de conformidade, *deadweight losses*⁸ e gastos causados pelas atividades dos contribuintes no sentido de reduzir a carga tributária, como evasão, planejamento tributário e mudar para outras alternativas de consumo menos onerosas tributariamente, mas menos atrativas. Todos os fatores que afetam o custo social fazem parte de um modelo próprio dos custos de tributação, e afetam a estrutura dos sistemas tributários.

⁷ A teoria da tributação ótima será desenvolvida no próximo capítulo.

⁸ Explica Paulo Caliendo (2009, p. 127) que a carga fiscal pode ofender a neutralidade do sistema e se constituir em um custo distorcivo do sistema de preços de uma determinada economia. Os agentes privados irão incluir, assim, entre suas variáveis na escolha de uma decisão econômica o peso da tributação. Exemplificativamente, uma empresa do Simples Nacional poderá deixar de faturar nos últimos meses do ano para não ter um faturamento incompatível com regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar n.º 123, de 2006, e perder o Simples Nacional no próximo exercício. Tais conceitos serão desenvolvidos no próximo capítulo.

De outra parte, e ainda analisando as recomendações de Adam Smith, concordam Mirrlees et al. (2011, p. 22) que suas diretrizes merecem um suporte quase universal, mas não são abrangentes o suficiente se se busca efeitos distributivos. Assim, apresentam os autores os objetivos de um sistema tributário para um determinado resultado distributivo:

- i. os efeitos negativos de um sistema tributário sobre o bem-estar e a eficiência econômica devem ser minimizados;
- ii. custos administrativos e de *compliance*: permanecendo-se níveis de arrecadação idênticos, é preferível um sistema tributário que custe menos para arrecadar;
- iii. justiça em um sentido além do fiscal. Por exemplo, equidade de procedimento, recusa de discriminações e equidade em relação às expectativas legítimas;
- iv. transparência - um sistema tributário que as pessoas possam entender é preferível a um que impõe regras de "sigilo"⁹.

Continuando, expõem Mirrlees et al. que os sistemas tributários simples, neutros e estáveis são mais propensos a alcançar esses resultados do que os sistemas complexos, não-neutros e com mudanças frequentes.

No entanto, a simplicidade, a neutralidade e a estabilidade são desejáveis porque promovem esses resultados finais, e não isoladamente.

Por outro lado, um bom sistema tributário não deverá apenas limitar os efeitos negativos sobre a eficiência. Será também um sistema que promova o bem-estar econômico ao lidar com externalidades que surgem quando indivíduos ou empresas não percebem os efeitos de suas ações sobre os outros. Tributos podem afetar esse comportamento alterando incentivos para certos tipos de comportamento, por exemplo quando determinada atividade poluente é tributada mais fortemente para reduzir a quantidade total de poluição.

Importante observar que as características indicadas por Mirrlees et al. consideram um desejado resultado distributivo. Então, compreender um sistema tributário a partir de seu impacto na distribuição de renda (ou bem-estar) é claramente central. Esta é a restrição mais

⁹ “i. the negative effects of the tax system on welfare and economic efficiency— they should be minimized; ii. administration and compliance costs—all things equal, a system that costs less to operate is preferable; iii. fairness other than in the distributional sense—for example, fairness of procedure, avoidance of discrimination, and fairness with respect to legitimate expectations; iv. transparency—a tax system that people can understand is preferable to one that taxes by ‘stealth’” (Mirrlees et al., 2011, p. 22).

importante no design do sistema tributário apontada pelos autores, para então se verificar aspectos de eficiência, equidade e transparência, e outros efeitos positivos que um sistema tributário pode ter em corrigir falhas no mercado como externalidades.

2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Avaliar-se-á o atual sistema tributário brasileiro, com enfoque mais próximo na análise dos seus efeitos redistributivos. Em um primeiro momento será feita breve apresentação de sua formação, para então discutir-se sua estrutura e componentes, estrutura atual da arrecadação, as características marcantes e sua progressividade.

2.2.1 A Formação do Sistema Tributário Brasileiro

A República brasileira herdou do Império boa parte da estrutura tributária que esteve em vigor até a década de 30. Sendo a economia eminentemente agrícola e extremamente aberta, a principal fonte de receitas públicas durante o Império era o comércio exterior, particularmente o imposto de importação que, em alguns exercícios, chegou a corresponder a cerca de 2/3 da receita pública (MORAES, 1973, p. 43). Às vésperas da proclamação da República, este imposto era responsável por aproximadamente metade da receita total do governo.

A Constituição de 24 de fevereiro de 1891 adotou, sem maiores modificações, a composição do sistema tributário existente ao final do Império. Porém, tendo em vista a adoção do regime federativo, era necessário dotar os estados e municípios de receitas que lhes permitissem a autonomia financeira. Foi adotado o regime de separação de fontes tributárias, sendo discriminados os impostos de competência exclusiva da União e dos estados. Ao governo central couberam privativamente o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais; aos estados, foi concedida a competência exclusiva para decretar impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições concernentes a seus correios e telégrafos. Quanto aos municípios, ficaram os estados encarregados de fixar os impostos municipais de forma a assegurar-lhes a autonomia. Além disto, tanto a União como os estados tinham poder para criar outras receitas tributárias.

Durante todo o período anterior à Constituição de 1934, o imposto de importação manteve-se como a principal fonte de receita da União. Até o início da Primeira Guerra Mundial, ele foi responsável por cerca de metade da receita total da União, enquanto o imposto de consumo correspondia a aproximadamente 10% da mesma. A redução dos fluxos de comércio exterior devido ao conflito obrigou o governo a buscar receita através da tributação de bases domésticas. Cresceu então a importância relativa do imposto de consumo e dos diversos impostos sobre rendimentos, tanto devido ao crescimento da receita destes impostos - definitivo no primeiro caso e temporário no segundo - como à redução da arrecadação do imposto de importação. Terminada a guerra, a receita do imposto de importação tornou a crescer, mas sua importância relativa continuou menor que no período anterior (em torno de 35% da receita total da União na década de 20 e início dos anos 30), como explica Ricardo Varsano (1996, p. 3).

Na órbita estadual, o imposto de exportação era a principal fonte de receita, gerando mais que 40% dos recursos destes governos. Cabe notar que este imposto era cobrado tanto sobre as exportações para o exterior como nas operações interestaduais. Outros tributos relativamente importantes eram o imposto de transmissão de propriedade e o imposto sobre indústrias e profissões. O último era também a principal fonte de receita tributária municipal, secundado pelo imposto predial.

A Constituição de 1934 e diversas leis desta época promoveram importantes alterações na estrutura tributária do país, deixando-o em condições de ingressar na fase seguinte da evolução dos sistemas tributários, aquela em que predominam os impostos internos sobre produtos. As principais modificações ocorreram nas órbitas estadual e municipal. Os estados foram dotados de competência privativa para decretar o imposto de vendas e consignações. Quanto aos municípios, a partir da Constituição de 1934, passaram a ter competência privativa para instituir o imposto de licenças, o imposto predial e territorial urbano, o imposto sobre diversões públicas e o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais, além de taxas sobre serviços municipais.

Outra importante inovação da Constituição de 1934 foi repartir a receita de impostos entre diferentes esferas de governo. Tanto a União como os estados mantiveram a competência para criar outros impostos, além dos que lhes eram atribuídos privativamente, mas tais impostos seriam arrecadados pelos estados que entregariam 30% da arrecadação à União e 20% ao município de onde originasse a arrecadação. Também o imposto de

indústrias e profissões, cobrado pelos estados, teria sua arrecadação repartida entre estados e municípios (Varsano, 1996, p.4).

A Constituição de 10 de novembro de 1937 pouco modificou o sistema tributário estabelecido pela Constituição anterior, bem como a Constituição de 18 de setembro de 1946. Esta última mostra, entretanto, a intenção de aumentar a dotação de recursos dos municípios. Dois novos impostos são adicionados à sua área de competência: o imposto sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência (imposto do selo municipal) e o imposto de indústrias e profissões, pertencente anteriormente aos estados, mas já arrecadado em parte pelos municípios.

Os municípios, também a partir de 1946, passam a participar de 10% da arrecadação do IR e de 30% do excesso sobre a arrecadação municipal da arrecadação estadual (exclusive imposto de exportação) no território do município, bem como do imposto único sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e minerais do país, de competência da União.

A partir da década de 50, como explica Varsano (1998, p. 7), o governo brasileiro comandou um esforço de desenvolvimento industrial, criando o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE) em 1952 e buscando atrair capital estrangeiro para o país, através de favores financeiros e cambiais e pela transformação do imposto de importação em instrumento de proteção à indústria doméstica. Em 1959, com a criação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) tem início o apoio sistemático ao desenvolvimento regional.

O apoio à industrialização e ao desenvolvimento regional gerou um crescimento das despesas que não pode ser acompanhado pelo das receitas - o sistema tributário mostrava insuficiência, razão pela qual sua reforma era vista como prioritária não só para resolver o problema orçamentário, como também para prover os recursos necessários às demais reformas.

Isso porque o país experimentava, no início dos anos 60, taxas de inflação crescentes, apesar dos resultados ainda satisfatórios da economia. Em 1961, o Produto Interno Bruto havia crescido 8,6%, acompanhado de uma taxa de inflação de 33,2% (GREMAUD; VASCONCELLOS; TONETO JR., 2007, p. 398) - um índice já preocupante quando se compara à medição do ano anterior, que já alcançara 30,5%. É lançado, em 1962, o Plano Trienal, que objetivava combater o crescimento inflacionário e promover um crescimento

próximo de 7% da economia naquele ano. Inspirada pela teoria monetarista¹⁰, a estratégia era impor uma contração monetária, já que fora diagnosticado que a causa do aumento de preços seria excesso de demanda (OLIVEIRA, 2010, p. 30). Em 1962, o crescimento econômico alcançou 6,6% - valor próximo à meta estipulada - mas a inflação elevou-se para 49,4%. No ano seguinte, contudo, evidenciou-se que o plano de recuperação não havia completado sua incumbência – o crescimento do Produto Interno Bruto foi somente de 0,6%, com elevação da inflação para 72,8% (GREMAUD; VASCONCELLOS; TONETO JR., 2007, p. 389).

No final de 1963, assim, foi criada a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda com a tarefa de reorganizar e modernizar a administração fiscal federal. Prevvia-se que os fatos e informações analisados levariam a uma expansão das tarefas e até à revisão global do sistema tributário, sendo que os trabalhos da Comissão ganharam impulso a partir da chegada dos governos militares em março de 1964. A Emenda Constitucional n.º 18, de 1965 e o Código Tributário (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966) são os documentos legais que marcam a reforma.

Além de bem-sucedida quanto ao objetivo de reabilitar as finanças federais, a Emenda Constitucional n.º 18, de 1965 teve os méritos de ousar eliminar os impostos cumulativos, adotando, em substituição, o imposto sobre o valor adicionado, à época em vigor apenas na França, e de, pela primeira vez no Brasil, conceber um sistema tributário com objetivos econômicos.

Otávio Gouveia de Bulhões, ministro da fazenda à época, apontou diversos motivos para a Reforma Tributária de 1965 (TRISTÃO, 2003, p. 37). O primeiro se referia à expansão da carga tributária incidente sobre a sociedade, de forma a permitir que o Estado aumentasse a captação de recursos sem inflacionar. O segundo apontava a necessidade de reformulação do sistema de modo que sua estrutura e seu modo operante colaborassem, tanto na

¹⁰ Monetarismo é uma teoria econômica que defende que é possível manter a estabilidade de uma economia capitalista através de instrumentos monetários, pelo controle do volume de moeda disponível e de outros meios de pagamento.

Foi a principal teoria de oposição ao keynesianismo. Até o século XX, foi respaldada pela "teoria quantitativa do dinheiro" de Irwin Fisher, formalizando-se na equação onde o nível geral de preços equivalia à quantidade de dinheiro multiplicada por sua "velocidade de circulação" dividida pelo volume de transações.

Os principais defensores do monetarismo, em épocas recentes, foram os economistas da Escola de Chicago, liderados por George Stigler e Milton Friedman, ambos laureados com o Prêmio Nobel da Economia. Suas ideias são associadas à teoria neoclássica da formação de preços e ao liberalismo econômico. Adotam o fundamentalismo de livre mercado como sua ideologia e refutam e rejeitam o Keynesianismo em favor do monetarismo; abominam qualquer regulamentação da economia em favor de um *laissez-faire* quase absoluto.

diminuição das desigualdades de renda nas várias regiões, por meio de mecanismos que compensassem as diferenças entre as bases econômicas e tributárias regionais, como minimizassem as disparidades de renda entre os indivíduos. Para isto era necessário priorizar a tributação direta impingindo à estrutura do sistema um caráter mais progressivo, tributando em maior grau os indivíduos de maiores rendas. O terceiro remetia à modernização do modelo tributário, de forma a permitir que os objetivos anteriores fossem alcançados, adequando-se tributos cujos fatos geradores não eram claramente definidos, corrigindo aqueles que, por apresentarem falhas técnicas, criavam distorções no sistema produtivo, e criando-se tributos mais adequados ao novo modelo econômico.

Uma análise do novo modelo tributário demonstra que os impostos indiretos foram ampliados com a criação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), estadual, que introduziu a utilização do critério do valor agregado em substituição às competências cumulativas.

Uma comparação entre a estrutura tributária anterior e o novo modelo de distribuição de competências, após a Emenda Constitucional n.º 18, de 1965, e da Reforma Tributária de 1965, aponta no sentido de que a nova estrutura é mais precisa na definição dos impostos a partir de sua base econômica, estabelecendo mais claramente o campo de competência de cada uma das três esferas de governo.

Os impostos em cascata foram transformados em impostos sobre o valor adicionado, substituindo o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) pelo ICM, e o Imposto de Consumo (IC) pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e transferiu-se para a competência federal tributos importantes para a política econômica e social, como o Imposto Territorial Rural (ITR) e o Imposto sobre Exportações (IE) (OLIVEIRA, 1995, p. 59).

Em 24 de janeiro de 1967, foi promulgada uma nova Constituição brasileira. O seu objetivo era criar uma Federação centralizada com as entidades federativas subordinadas à União, nos seus aspectos de maior relevância, incluindo, assim, no âmbito federal, uma série de competências que antes pertenciam a Estados e municípios.

A Constituição de 1967 dedicou dez artigos (18 a 28) à tributação, desdobrando-se estes em mais de setenta. Todavia, como indicam Amed e Negreiros (2000, p. 286), a alteração restringiu-se ao acréscimo de uma nova modalidade de tributo na esfera de competência da União, qual seja, a de instituir impostos que não tivessem base de cálculo e fato gerador idênticos aos tributos já instituídos legalmente. O mesmo se deu na Emenda Constitucional n.º 1, de 1969 (artigos 18 a 26), que não promoveu maiores alterações do

sistema, apenas no imposto relativo aos minerais no país, que passou a incidir também sobre a sua extração.

Em síntese, a Reforma Tributária de 1965, a Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional de 1969, atribuíram ao Governo Federal todos os impostos relativos à política econômica e o poder exclusivo de criar novos impostos. Reestruturaram os tributos em todos os demais níveis de governos federativos, de forma a contemplar a União com receitas relativamente mais altas (10 impostos para a União, dois para os estados e dois para os municípios), ficando ainda, reservado à União aqueles tributos cuja arrecadação era mais fácil. Soma-se a isto a transferência para o campo de competência da União, do Imposto sobre Exportações (IE), do Imposto Territorial Rural (ITR) e do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), tidos como importantes instrumentos da política econômica.

O novo modelo ampliou, ainda, os impostos indiretos, com a criação do ICM estadual, que introduziu a inovação do critério do valor agregado em substituição às competências cumulativas. Um imposto sobre o valor agregado, isto é, sobre cada fase da produção de modo não cumulativo, aumenta a eficiência produtiva porque não incentiva a verticalização da economia.

Para compensar os estados e municípios pelas perdas sofridas em suas fontes de recursos tributários (foram mantidos apenas dois impostos para cada um destes entes federativos), o artigo 28 da Constituição de 1967/69, dispôs que a União distribuiria aos estados, distrito federal e aos municípios – de forma proporcional à superfície, população, produção e consumo – 40% da arrecadação do imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, e 60% da arrecadação do imposto sobre produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica, e 90% da arrecadação com o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais no país. Aos municípios foi garantida, ainda, a transferência do valor arrecadado com o ITR incidente sobre imóveis situados no seu território.

Para os Fundos de participação dos municípios e dos estados, o artigo 26 garantiu o repasse de 10% do arrecadado com o Imposto de Renda (IR) e com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Para se compreender sistemicamente o atual sistema, instaurado pela Reforma Tributária de 1988, embutida na nova Constituição Federal, importante lembrar a conjuntura política de então. A noção de desconcentração tributária veio à pauta de discussões com força relevante, apoiada tanto pelos governos dos municípios e estados, como pela população e

pelos parlamentares, de um modo geral. Entendia-se que, por trás desta noção, estava um processo de ampliação da democracia e que, concedendo faculdades às esferas subnacionais, o caminho tomado seria condizente com as mudanças políticas que transcorriam no país, como a volta das eleições diretas para presidente, que ocorreu em 1989.

Em resumo, depois de um longo período de concentração tributária, o fim do regime militar é acompanhado por pressões dos entes federativos para que lhe sejam concedidas uma maior autonomia financeira e ampliada arrecadação. A Constituição de 1988 é, assim, um símbolo para tais pretensões, pois configura uma nova estrutura tributária, mais desconcentrada e, ainda, mais voltada para as necessidades sociais brasileiras.

No entanto, VARSANO (1996, p. 12) explica que os atores que efetivamente produziam a reforma não tinham, como em 1966, um amplo e profundo conhecimento técnico em matéria tributária. Os parlamentares eram atores políticos e, desta forma, o terreno em questão era bastante fértil para absorver os anseios de uma sociedade sufocada por quase trinta anos com um regime que reduzia de forma aguda as liberdades políticas e individuais.

Ademais, os constituintes alargaram as responsabilidades do Estado, construindo um modelo de Estado socialmente protecionista sob o uso do conceito de Seguridade Social. Entretanto, a montagem da estrutura de financiamento das novas políticas - cuja realização o Estado estava incumbido de cumprir - tinha regras distintas daquelas estabelecidas para os impostos, o que gerou uma incompatibilidade entre as novas atribuições do setor público e as fontes de financiamento para tal. Nesse ambiente, foram definidas as bases do atual sistema.

2.2.2 Características, Estrutura e Componentes do atual Sistema Tributário Brasileiro

A estrutura tributária de 1988 foi desenvolvida a partir do modelo tributário de 1967, com diversas alterações, entre elas a extinção dos impostos únicos de competência da União (sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, transporte e comunicações e minerais), cuja base de cálculo foi incluída na base do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência dos estados. O imposto sobre transmissão de bens imóveis e doações foi subdividido, dando origem ao Imposto de Transmissão de Bens Inter Vivos (ITBI), de competência dos municípios, e ao Imposto sobre Causa Mortis e Doações (ITCD), de competência dos estados. Já o ITR passou a ter a sua receita partilhada entre a União e o município onde se localiza a propriedade rural, e houve a criação de dois impostos: o Imposto sobre a Venda a Varejo de Combustíveis (IVVC), de competência dos municípios e extinto em 1996; e do IOF sobre ouro, cujo produto da arrecadação é partilhado entre estados e municípios.

Como visto supra, a Assembleia Nacional Constituinte, a despeito da amplitude do debate que promoveu, ao fracionar a discussão do papel do Estado por quase todas as comissões - enquanto em uma delas se desenhava, isoladamente, o sistema tributário -, criou um sistema de financiamento insuficiente para o tamanho do estado implicitamente definido nas diversas comissões.

Por um lado, houve a preocupação em aumentar a receita de estados e municípios – decorrência da preocupação de redemocratização e mesmo de uma busca pela efetivação da autonomia financeiras desses entes -, o que fez com que os percentuais do produto da arrecadação de IR e IPI destinados ao Fundo de Participação dos Estados (FPE) e ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM) fossem, outra vez, progressivamente ampliados, chegando, a partir de 1993, a 21,5 e 22,5%, respectivamente, atingindo hoje o FPM 24,5% da arrecadação, pela União, do IR e do IPI.

O montante transferido pelos estados para os municípios também cresceu consideravelmente, tanto pelo alargamento da base do principal imposto estadual como pelo aumento do percentual de sua arrecadação destinado àquelas unidades, de 20% para 25%. Criou-se também uma partilha de IPI, cabendo aos estados 10% da arrecadação do imposto, repartido em proporção à exportação de produtos manufaturados. Desse montante, 25% são entregues pelos estados a seus respectivos municípios.

Em resumo, a Constituição de 1988, além de consolidar uma situação de desequilíbrio

do setor público, concentrou certa insuficiência de recursos na União e não proveu os meios, legais e financeiros, para que houvesse um processo ordenado de descentralização dos encargos. Por isso, tão logo ela foi promulgada, já se reclamava nova reforma do Estado brasileiro, como afirma VARSANO (1996, p. 16).

De fato, a perda de recursos disponíveis da União, resultante do aumento das transferências e da eliminação de cinco impostos, cujas bases foram incorporadas à do ICM para formar o campo de incidência do ICMS, requereria ajustes, o mais óbvio dos quais - e compatível com o objetivo de fortalecer a Federação - é a descentralização de encargos. Como esta não pode ocorrer instantaneamente, o projeto de sistema tributário da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças da Assembleia Nacional Constituinte continha uma disposição transitória que criava um fundo para garantir recursos adicionais aos estados e municípios durante o período de transição, com o objetivo de organizar o processo de descentralização e assegurar a continuidade dos serviços nele incluídos.

Como a legislação complementar não foi elaborada, ficaram indefinidos os papéis de cada um dos níveis de governo na prestação dos serviços, o que pode resultar em duplicação de esforços ou omissão do estado nas tarefas que lhe cabe executar.

Por outro lado, no período pós-Constituição, o governo federal, para enfrentar o seu desequilíbrio fiscal e financeiro crônico, adotou sucessivas medidas para compensar suas perdas, que pioraram a qualidade da tributação e dos serviços prestados. Na área tributária ocorreram a criação de novos tributos e elevação das alíquotas dos já existentes, em particular daqueles não sujeitos à partilha com estados e municípios. Alguns exemplos são a criação da contribuição, prevista na Constituição, incidente sobre o lucro líquido das empresas (1989), o aumento da alíquota da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) de 0,5% para 2% e também das alíquotas do imposto sobre operações financeiras (1990), e a criação do Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF), mais um tributo cumulativo (1993), que foi substituído pela extinta Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) em 1996.

No entanto, o sistema tributário nacional, apesar de apresentar, em particular, alguns tributos progressivos, no conjunto permaneceu regressivo¹¹. Ora, a teoria econômica abriga a tradicional classificação dos tributos, segundo a incidência efetiva da taxa, em diretos e indiretos. Na incidência direta o gravame financeiro imposto pelo Estado é direta e

¹¹ Na tributação progressiva, a relação entre o tributo devido e a renda cresce quando a renda aumenta. Já no caso regressivo, essa relação decresce. Na tributação proporcional, a relação entre o tributo devido e a renda permanece constante com o aumento de renda.

integralmente assumido pelo contribuinte, que tem sua renda reduzida pelo exato valor da exação. Na incidência indireta, surge a figura de um intermediário – contribuinte de direito – que, embora se encontre na obrigação de apurar e antecipar o pagamento do tributo devido, não o suporta, pois tem a faculdade de reaver de outro agente econômico – contribuinte de fato – o valor repassado aos cofres públicos.

O tributo paradigmático do primeiro caso – incidência direta – é o imposto de renda das pessoas físicas, em que o contribuinte recolhe ao erário uma fração de sua renda, reduzindo seu bem-estar na proporção do montante subtraído. Não é por acaso que as políticas tributárias de cunho redistributivo se apoiam basicamente nesse imposto, pois fica garantido, ao menos teoricamente, que o contribuinte não poderá transferir a outrem a carga tributária que lhe é imposta. Portanto, uma vez definida – como é praxe em quase todos os países – uma estrutura progressiva de taxação – tabela progressiva de alíquotas –, garante-se uma tributação progressiva em relação à renda auferida.

De outra espécie é o tributo indireto. Em geral a incidência indireta tem como alvo os atos negociais praticados pelas pessoas jurídicas. O valor do imposto pago antecipadamente por uma empresa é recuperado, em geral, pela incorporação do custo tributário ao preço negociado nas transações com terceiros. Se o terceiro também é uma pessoa jurídica, o processo de transferência de custo se repete, de tal sorte que assumirá o ônus tributário o consumidor final do bem ou serviço transacionado. Praticamente todos os impostos pagos pelas empresas, sejam sobre a venda de mercadorias, folha de pagamentos, ativos, etc., são, integral ou parcialmente, agregados ao preço e suportados por quem dá o destino final ao produto/serviço.

Por outro lado, a teoria econômica indica que, para efeito de se estimar o impacto final de cada tributo no consumo nas diversas faixas de renda, a base de incidência da tributação indireta deve ser a renda consumida, e não a renda auferida. Da renda total recebida, parte é consumida e parte é poupada. A propensão a poupar aumenta conforme aumenta a renda, pois as necessidades básicas são cobertas por uma fração cada vez mais baixa da renda total, optando, em regra, o agente econômico, por investir em ativos financeiros – é dizer, poupança.

Consequentemente, tributos indiretos têm natureza regressiva em relação à renda total. Ou seja, embora as famílias com mais alta renda consumam mais e, portanto, paguem mais impostos indiretos em valores absolutos, a relação entre esse montante pago e a renda total – valores relativos – tende a ser mais alta para famílias com baixa renda. Tal

regressividade é uma característica intrínseca da tributação indireta e, por vezes, mitigada por uma imposição de alíquotas menores sobre os bens básicos – a princípio, mais consumidos pelos estratos menos abastados.

Nesse ponto, vale verificar com mais cuidado algumas características da carga tributária no Brasil. Ora, em 2015, a Carga Tributária Bruta (CTB) atingiu 32,66%, contra 32,42% em 2014, indicando variação positiva de 0,24 pontos percentuais (Tabela 01). Essa variação resultou da combinação dos decréscimos em termos reais de 3,8% do Produto Interno Bruto (PIB) e de 3,15% da arrecadação tributária nos três níveis de governo. Importante ressaltar, no entanto, que não se deve fazer um julgamento isolado da CTB sem considerar as particularidades de cada sociedade.

Nesse sentido, Varsano et al. (1998, p. 21) esclarecem que o nível da carga tributária não é um conceito absoluto, já que uma mesma carga tributária, medida pela relação percentual entre a arrecadação e o PIB, pode ser baixa para uma sociedade e excessiva para outra, dependendo das respectivas capacidades contributivas e provisões públicas de bens.

Tabela 01
Carga Tributária Bruta – 2014 e 2015

Componentes	R\$ bilhões	
	2014	2015
Produto Interno Bruto	5.687,31	5.904,33
Arrecadação Tributária Bruta	1.843,86	1.928,18
Carga Tributária Bruta	32,42%	32,66%

Fonte: RFB e IBGE

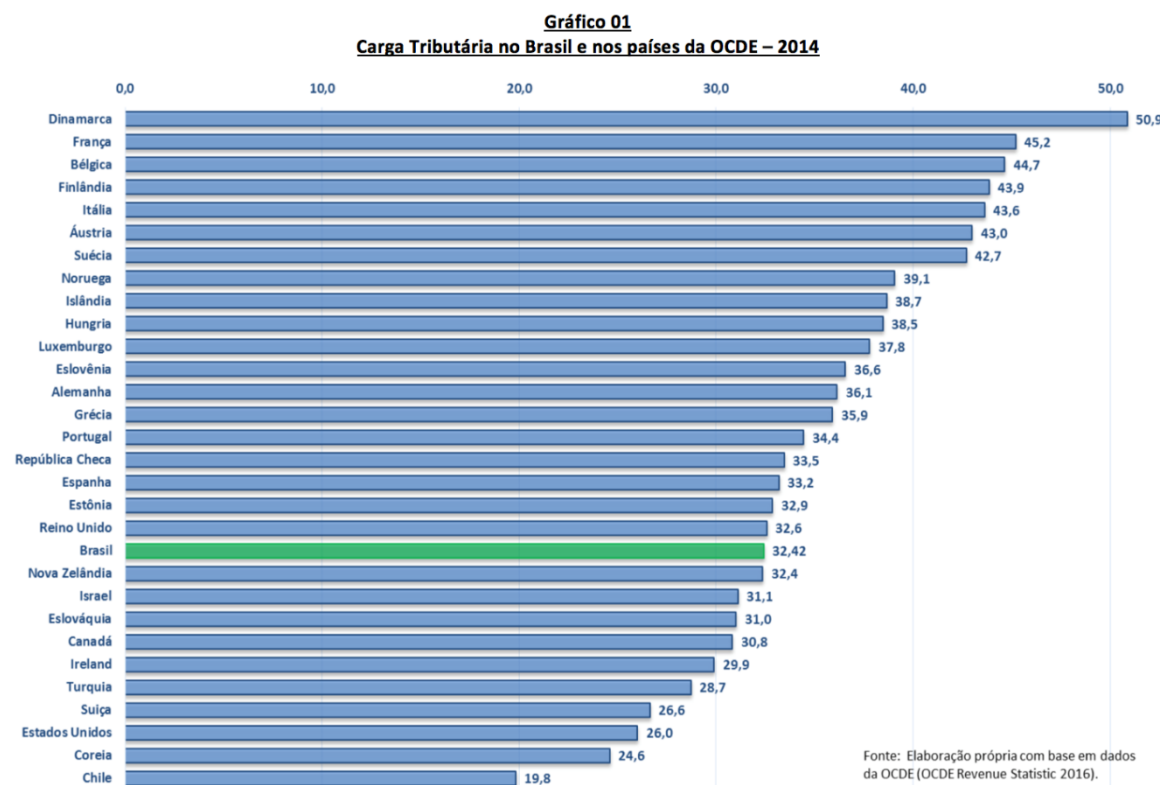
Por base de incidência, a tributação de bens e serviços no Brasil atingiu 49,68% em 2015 (Tabela 02):

Tabela 02
Carga Tributária e Variações por Base de Incidência – 2015 x 2014

Cód.	Tipo de Base	R\$ milhões			% PIB			% da Arrecadação		
		2014	2015	Variação	2014	2015	Var (p.p. do PIB)	2014	2015	Var (p.p. da Arrec.)
0000	Total:	1.843.860,49	1.928.182,85	84.322,36	32,42%	32,66%	0,24	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	332.888,43	352.305,41	19.416,99	5,85%	5,97%	0,11	18,05%	18,27%	0,22
2000	Folha de Salários	478.505,13	498.034,80	19.529,66	8,41%	8,44%	0,02	25,95%	25,83%	-0,12
3000	Propriedade	76.840,90	85.696,87	8.855,97	1,35%	1,45%	0,10	4,17%	4,44%	0,28
4000	Bens e Serviços	925.635,63	957.923,77	32.288,14	16,28%	16,22%	-0,05	50,20%	49,68%	-0,52
5000	Transações Financeiras	29.819,44	34.686,30	4.866,86	0,52%	0,59%	0,06	1,62%	1,80%	0,18
9000	Outros	170,96	-464,30	-635,25	0,00%	-0,01%	-0,01	0,01%	-0,02%	-0,03

Fonte: RFB e IBGE

Por outro lado, em relação aos demais países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), vale apontar ainda algumas particularidades de nossa carga tributária. Por óbvio, importante destacar que as comparações dos valores de carga tributária nacional com as de outros países devem ser feitas com atenção, pois algumas espécies tributárias existentes em um país podem não existir em outros. Um exemplo é a previdência, que em alguns países é privada, não fazendo parte da carga tributária. As diferenças metodológicas também são importantes fatores a serem considerados, por exemplo, em algumas compilações os tributos específicos incidentes sobre o setor de combustíveis não são computados como receitas tributárias. O gráfico abaixo (Gráfico 01) apresenta, a título ilustrativo, uma comparação da carga tributária nacional com a de alguns países da OCDE para o ano de 2014.



Quando se compara a tributação por base de incidência, observa-se que para a base renda o Brasil tributa menos do que a maioria dos países da OCDE, enquanto que para a base bens e serviços, tributa mais. Os gráficos 02 e 03 apresentam uma comparação por base de incidência entre o Brasil e alguns países da OCDE para o ano de 2014.

Gráfico 02
Carga Tributária sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital - Brasil e países da OCDE - 2014

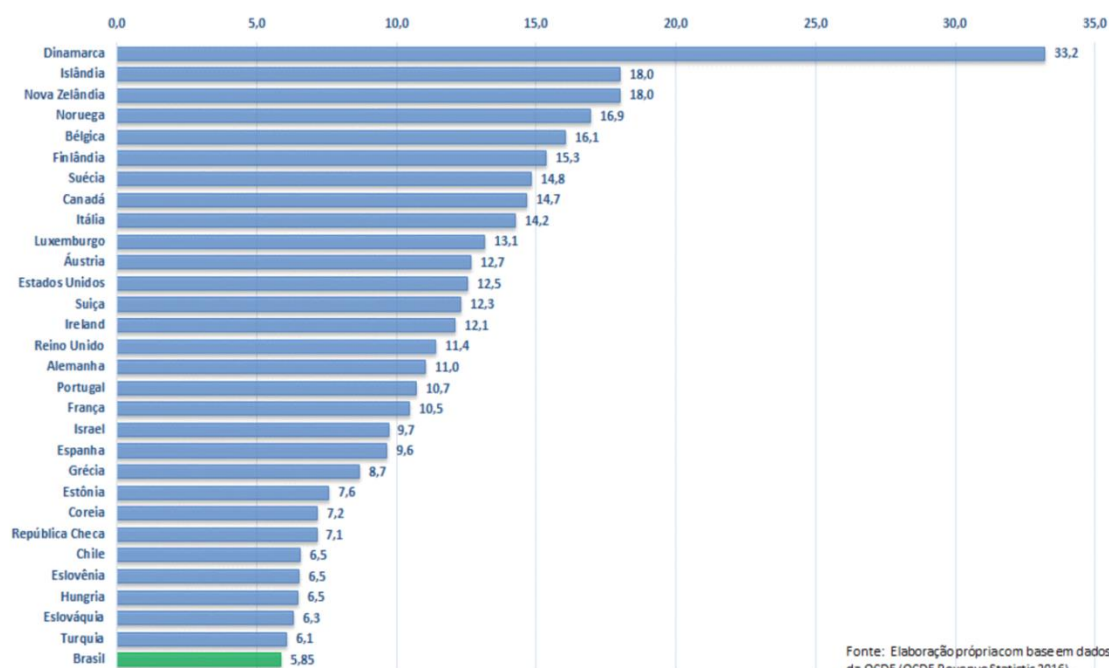
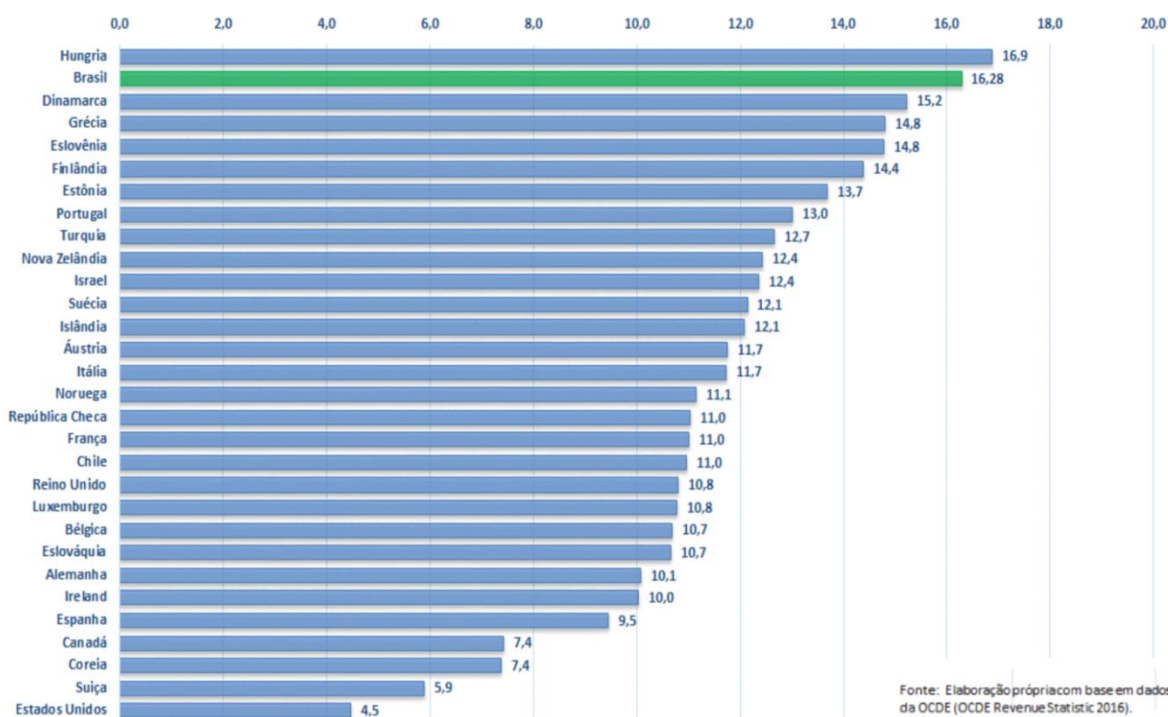


Gráfico 03
Carga Tributária sobre Bens e Serviços - Brasil e países da OCDE - 2014



De outra parte, fundamental observar que a tributação da renda, ainda que tímida – em alguns segmentos - em nosso país, em regra possui um viés progressivo. No entanto, sua progressividade pode ser muito menor que a legislação tributária sugere.

Joseph E. Stiglitz (2000, p. 510), ao analisar a progressividade do sistema tributário dos Estados Unidos, aponta três razões para indicar que lá o sistema é menos progressivo do que pretendia o legislador ao instituí-lo. Apesar de sua análise ter como base o sistema americano, as razões aplicam-se universalmente, certamente adequando-se perfeitamente ao sistema brasileiro.

Explica Stiglitz que, em regra, o imposto de renda é menos progressivo do que o legalmente estabelecido, porque certos tipos de renda ou categorias de contribuintes podem escapar parcialmente da tributação. Por exemplo, os ganhos de capital são tributados a alíquotas mais baixas do que a renda do trabalho, além de existir uma variedade de deduções especiais que diminuem ainda mais a alíquota efetiva. Os contribuintes podem poupar em contas isentas de tributos, e os mais ricos tendem a possuir mais alternativas de evitar a tributação. Apesar de haver boas razões para a existência de algumas deduções legais, o que se verifica é que o seu efeito líquido é reduzir a progressividade do sistema tributário (2000, p. 510)¹².

No Brasil, lembram Marcelo Lettieri Siqueira e Francisco S. Ramos (2005, p. 166), ao se permitir, por exemplo, que sejam deduzidos todos os gastos com saúde, sem qualquer limite, os mais favorecidos tendem a deduzir valores superiores aos mais pobres, reduzindo, assim, a progressividade do imposto prevista na legislação.

Um segundo ponto indicado por Joseph E. Stiglitz (2000, p. 511) é no sentido de ser o imposto de renda apenas um dos vários tributos que compõem os diversos sistemas tributários nacionais, e a maioria dos outros tributos, como aqueles sobre as vendas,

¹² “First, the income tax itself is less progressive than appears, because it has certain specific design features which allow certain types of income or categories of individuals at least partially to escape taxation. For instance, capital gains are taxed at lower rates than other forms of income, and there are a variety of special provisions, discussed later, which lower the effective rate even more. Individuals can put away savings into tax-exempt accounts, and richer individuals tend to avail themselves of this opportunity more than poor individuals. There may be, as we shall see, good reasons for these and other provisions of the tax code, but their net effect is to reduce the progressivity of the tax system” (STIGLITZ, 2000, p. 510).

propriedade ou sobre a folha de pagamentos, é bem menos progressiva, ou até mesmo regressiva¹³.

A terceira razão é que a incidência de muitos tributos difere daquela sobre quem o tributo foi imposto. O que se observa é que os trabalhadores normalmente sofrem os efeitos dos tributos que foram instituídos sobre outros contribuintes (STIGLITZ, 2000, p. 511)¹⁴.

Ora, a tabela 03, apresentada pela Secretaria da Receita Federal, indica à perfeição a situação 1 apontada por Stiglitz, é dizer, o efeito progressivo previsto na legislação do IR, representado pela alíquota média efetiva, é reduzido nas classes mais favorecidas.

Tabela 03
Rendimentos Tributáveis + Tributação Exclusiva por Faixa de Salário Mínimo

Ano Calendário 2015 – DIRPF 2016

Valores em R\$ milhões

Faixa de Salário Mínimo Mensal	Qte Declarantes	Rend. Tributáveis	Rend. Tribut. Exclusiva	Rend. Isentos	Deduções	Imposto Devido	Alíquota Média [%]
Até 1/2	2.091.275	660	305	62.125	2.419	0	0,0%
Mais de 1/2 a 1	1.020.030	8.195	392	31.577	2.241	0	0,0%
Mais de 1 a 2	1.795.445	24.272	1.646	54.178	5.918	1	0,0%
Mais de 2 a 3	4.022.884	96.644	3.695	60.338	21.095	5	0,0%
Mais de 3 a 5	7.455.407	254.865	20.185	85.845	67.182	2.196	0,9%
Mais de 5 a 7	3.981.996	203.425	18.550	67.696	55.540	6.386	3,1%
Mais de 7 a 10	2.848.338	202.685	20.749	63.034	54.503	13.179	6,5%
Mais de 10 a 15	2.031.403	208.497	24.277	66.309	48.244	23.710	11,4%
Mais de 15 a 20	879.052	126.196	17.011	42.547	24.926	18.948	15,0%
Mais de 20 a 30	756.312	149.783	23.112	53.862	26.796	26.144	17,5%
Mais de 30 a 40	307.089	84.410	15.104	33.631	14.159	16.214	19,2%
Mais de 40 a 60	215.442	78.289	18.120	41.167	12.407	16.032	20,5%
Mais de 60 a 80	52.151	24.244	9.426	19.769	3.334	5.298	21,9%
Mais de 80 a 160	42.709	27.005	15.875	35.277	3.347	6.184	22,9%
Mais de 160 a 240	8.506	8.027	7.510	17.275	1.117	1.843	23,0%
Mais de 240 a 320	3.558	4.406	4.873	10.481	704	996	22,6%
Mais de 320	7.247	21.089	52.123	64.096	4.976	4.364	20,7%
Total	27.518.844	1.522.690	252.949	809.206	348.906	141.500	

Fonte: elaboração própria, a partir de dados da RFB

Outra evidência da baixa progressividade da tributação direta no sistema tributário brasileiro pode ser constatada em dados oferecidos por Silveira (2008, p. 97). Como coloca o autor, a partir de levantamento da Pesquisa de Orçamentos Familiares realizada pelo IBGE,

¹³ “Second, the income tax itself is only one of several taxes; many of the other taxes, such as states and local sales taxes and payroll tax, are less progressive, or even regressive” (STIGLITZ, 2000, p. 511).

¹⁴ “Third, the incidence of many taxes differs from those upon whom the tax is legislated; workers often bear the effect of taxes which are “intended” for others” (STIGLITZ, 2000, p. 511).

diferentemente do que ocorre nos países centrais, a tributação direta no Brasil, em particular, como em geral nos demais países em desenvolvimento, é bem menos expressiva, ficando evidente a baixa progressividade da tributação direta no país, uma vez que as famílias localizadas no décimo mais pobre da população destinam 3,7% de sua renda ao pagamento e/ou recolhimento de impostos, enquanto no décimo mais rico a carga tributária é de 12,0% (Tabela 04).

Tabela 04
Brasil: Rendimento Monetário Mensal Familiar per capita, Participação da Tributação Direta na Renda e Composição dos Tributos Diretos, segundo Décimos de Renda Familiar per capita – 2002-2003

Estratos de renda	Rendimento monetário mensal familiar <i>per capita</i>		% tributação direta sobre a renda	Composição (%)					
	Médio	Limite superior ⁽¹⁾		Contribuições trabalhistas	IR	IPTU	IPVA	Outros tributos	
Décimos de renda									
1º	23,80	40,89	3,7	26,5	0,1	48,7	12,6	12,1	
2º	57,16	73,00	2,8	48,5	0,2	22,5	10,3	18,6	
3º	90,34	109,12	4,1	46,0	0,3	26,6	5,0	22,2	
4º	128,81	149,71	4,5	51,3	0,5	22,0	6,0	20,1	
5º	172,83	199,13	4,9	52,1	0,6	21,8	6,3	19,2	
6º	229,79	264,49	5,7	47,0	0,7	25,3	8,4	18,7	
7º	309,75	364,18	6,9	48,4	1,0	20,9	7,0	22,7	
8º	440,22	534,86	7,7	43,4	2,6	23,0	9,0	22,0	
9º	706,03	957,96	8,8	41,8	9,1	16,8	7,6	24,7	
10º	2.126,53	54.953,67	12,0	25,5	31,6	11,8	5,4	25,7	
Outros estratos									
5% mais ricos	2.544,65	1.556,21	12,7	23,2	34,6	10,8	4,7	26,7	
1% mais ricos	6.325,38	3.655,50	12,5	19,2	39,7	10,1	3,6	27,4	
Média	428,59		9,5	32,6	21,6	15,0	6,3	24,5	

Fonte: IBGE/POF de 2002-2003 (microdados).

Nota: ⁽¹⁾No caso dos 5% mais ricos e dos 1% mais ricos os valores referem-se aos limites inferiores, uma vez que o limite superior é de R\$ 54.953,67.

Um outro dado a demonstrar a diminuição do efeito progressivo da tributação de renda em nosso país vem das conclusões de artigo publicado em dezembro de 2016 pelo Centro Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo (IPC-IG), vinculado ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD).

O estudo¹⁵, que analisou dados de Imposto de Renda referentes ao período de 2007 a 2013, mostrou que os brasileiros mais ricos somam aproximadamente 71 mil pessoas (0,05% da população adulta), e que ganharam, em média, 4,1 milhões de reais em 2013.

De acordo com o levantamento, esses brasileiros pagam menos imposto, na proporção de sua renda, que um cidadão de classe média alta. Isso porque cerca de dois terços da renda dos mais ricos está isenta de qualquer incidência tributária, proporção superior a qualquer outra faixa de rendimento.

O resultado do estudo mostra que a alíquota efetiva média paga pelos mais ricos chega a apenas 7%, enquanto a média nos estratos intermediários dos declarantes do imposto de renda chega a 12% (GOBETTI e ORAIR, 2016, p. 13).

Essa distorção deve-se, principalmente, a uma peculiaridade da legislação brasileira: a isenção de lucros e dividendos distribuídos pelas empresas a seus sócios e acionistas. Dos 71 mil brasileiros mais ricos, cerca de 50 mil receberam dividendos em 2013 e não pagaram qualquer imposto por eles.

Além disso, os mais ricos beneficiam-se da baixa tributação sobre ganhos financeiros, que no Brasil varia entre 15% e 20%, enquanto os salários dos trabalhadores estão sujeitos a um imposto progressivo, cuja alíquota máxima de 27,5% atinge níveis muito moderados de renda (na ordem de R\$ 4,7 mil, em 2017).

A justificativa para tal isenção é evitar que o lucro, já tributado na empresa, seja novamente taxado quando se converte em renda pessoal. No entanto, essa não é uma prática frequente em outros países do mundo. De fato, como aponta o estudo, entre os 34 países da OCDE, apenas três isentavam os dividendos até 2010 (México, Eslováquia e Estônia).

Contudo, o México retomou a taxação em 2014 e a Eslováquia instituiu em 2011 uma contribuição social para financiar a saúde. Restou somente a Estônia, pequeno país que adotou uma das reformas pró-mercado mais radicais do mundo após o fim do domínio soviético nos anos 1990 e que, como o Brasil, dá isenção tributária à principal fonte de renda dos mais ricos¹⁶.

Em média, a tributação total do lucro (somando pessoa jurídica e pessoa física) chega a 48% nos países da OCDE (sendo 64% na França, 48% na Alemanha e 57% nos Estados Unidos).

¹⁵ Disponível em: <http://www.ipc-undp.org/pub/port/WP136PT_Tributacao_e_distribuiacao_da_renda_no_Brasil_novas_evidencias_a_partir_das_declaracoes_tributarias_das_pessoas.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2018.

¹⁶ Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/brasil-e-paraiso-tributario-para-super-ricos-diz-estudo-de-centro-da-onu/>>. Acesso em: 25 Jan 2018.

No Brasil, com as isenções de dividendos e outros benefícios tributários, essa taxa cai abaixo de 30% (GOBETTI e ORAIR, 2016, p. 6).

Além disso, o estudo concluiu que o Brasil possui uma elevada carga tributária para os padrões das economias em desenvolvimento, por volta de 34% do Produto Interno Bruto (PIB), equivalente à média dos países da OCDE.

Mas, diferentemente desses países — nos quais a parcela da tributação que recai sobre bens e serviços é residual, cerca de um terço do total, e há maior peso da tributação sobre renda e patrimônio — cerca de metade da carga brasileira provém de tributos sobre bens e serviços, o que, proporcionalmente, oneram mais a renda dos mais pobres.

Um outro elemento fundamental para análise do sistema tributário brasileiro é a carga tributária efetiva sobre o rendimento assalariado. A Secretaria de Receita Federal elaborou aprofundado estudo sobre a progressividade do nosso sistema, no que se refere, principalmente, à carga tributária sobre os salários. Mesmo que realizado a partir de dados coletados em 1998, é de se observar que o sistema tributário brasileiro, no final dos anos 90, caracterizava-se por uma alta taxa sobre o consumo e o trabalho, com o capital suportando uma pressão fiscal significativamente menor¹⁷. Como não se observou, nos últimos anos, quaisquer alterações expressivas na estrutura tributária, é de se esperar que tal assimetria persista atualmente, se não mesmo aprofundada.

A tributação sobre o trabalho dá-se por intermédio do imposto de renda das pessoas físicas e da contribuição para a previdências social, incidente sobre a folha de pagamentos. A tributação progressiva da renda e a incidência proporcional da contribuição para a previdência apresentam relativa transparência quanto à pressão fiscal que exercem sobre os salários. A questão principal, abordada no estudo, residiu na determinação da carga tributária adicional, sobre o trabalhador assalariado, oriunda da tributação sobre o consumo.

Na consolidação dos resultados, procurou a Secretaria da Receita Federal incorporar a questão da translação das contribuições patronais para os salários dos empregados. Como consequência, aumentou-se a tributação sobre a renda e, por conseguinte, a carga tributária total sobre o assalariado. Três situações de transferência da pressão fiscal foram consideradas: i. não ocorre translação. O efeito econômico reflete perfeitamente o dispositivo legal, com cada agente econômico assumindo, de fato, a carga fiscal predita no ordenamento

¹⁷ Sistema Tributário – Características Gerais, Tendências Internacionais e Administração. Brasília: Escola de Administração Fazendária, Brasil, 1994, 108 p.

jurídico. Neste caso temos um coeficiente de translação nulo; ii. ocorre uma translação parcial. Em resposta a condições específicas de mercado, empregado e empregadores compartilham igualmente a carga que originalmente destinava-se apenas aos empregadores. Temos a situação em que o coeficiente de translação é igual a 0,5; e iii. translação total. Os empregadores estão em situação que permite transferir todo o ônus contributivo que a legislação lhes imputa ao custo da mão-de-obra. É o caso extremo em que a mecânica do mercado frustra, parcialmente, o critério distributivo da carga tributária definido pelo sistema tributário. Esse caso caracteriza-se por um coeficiente de translação igual a 1,0.

Os resultados para as situações são apresentados nas tabelas 05, 06 e 07.

Tabela 05

CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA SOBRE O RENDIMENTO ASSALARIADO
COEFICIENTE DE TRANSMISSÃO = 0%

Nº DE SALÁRIOS MÍNIMOS	CONSUMO	RENDA ⁽¹⁾	TOTAL
Até 2	13,13%	7,82%	20,95%
2 ---- 3	12,80%	7,82%	20,62 %
3 ---- 5	12,38%	7,82%	20,20 %
5 ---- 6	12,15%	9,00%	21,15 %
6 ---- 8	12,03%	11,00%	23,03 %
8 ---- 10	11,17%	11,10%	22,27 %
10 ---- 15	10,69%	11,73%	22,42 %
15 ---- 20	9,91%	12,55%	22,46 %
20 ---- 30	9,13%	15,86%	24,99 %
Mais de 30	6,94%	20,46%	27,41 %

(1) Imposto de renda + contribuição social do empregado.

Fonte: Secretaria da Receita Federal/Coordenação-Geral De Estudos Econômico-Tributários (COGET)

Na situação 1, percebe-se uma clara regressividade da tributação sobre o consumo, afetando mais fortemente as famílias menos favorecidas. Observa-se também que, ao se proceder à agregação, a progressividade remanescente da carga fiscal sobre a renda é significativamente amortecida pela regressividade implícita na tributação sobre o consumo. Quando considerada apenas a exação sobre a renda, a classe mais alta suportava uma carga fiscal 161% superior à recebida pela classe mais baixa. Ao incluirmos os impostos pagos no consumo, essa diferença se reduz a 31%.

O segundo caso, apontado como o mais plausível, é consequência não de um consenso entre as partes que acordam a repartição da exação exigida do empregador, e sim

resultado final da ação de mecanismos de mercado ao longo de determinado período de tempo.

Tabela 06
CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA SOBRE O RENDIMENTO ASSALARIADO⁽¹⁾
 COEFICIENTE DE TRANSMISSÃO = 50%

Nº DE SALÁRIOS MÍNIMOS	CONSUMO	RENDA ⁽¹⁾	TOTAL
Até 2	13,13%	19,14%	32,27 %
2 ----- 3	12,80%	19,14%	31,94 %
3 ----- 5	12,38%	19,14%	31,52 %
5 ----- 6	12,15%	20,18%	32,32 %
6 ----- 8	12,03%	21,93%	33,96 %
8 ----- 10	11,17%	22,02%	33,18 %
10 ----- 15	10,69%	22,57%	33,26 %
15 ----- 20	9,91%	23,29%	33,20 %
20 ----- 30	9,13%	26,20%	35,32 %
Mais de 30	6,94%	30,23%	37,17 %

(1) Imposto de renda + contribuição social do empregado + ½ contribuição social do empregador.

Fonte: Secretaria da Receita Federal/Coordenação-Geral De Estudos Econômico-Tributários (COGET)

Comparativamente com o primeiro caso, tem-se uma situação em que o trabalhador assalariado se submete a uma carga fiscal total mais elevada em todos os níveis de renda. Além do mais, a diferença de pressão fiscal total entre o primeiro e o último estrato se reduz a 15,18%.

Por fim, para a última situação, temos os resultados indicados na Tabela 07. Ao esquivar-se totalmente do pagamento do tributo, o empregador eleva sensivelmente a carga tributária total do empregado em todas as faixas de renda. A tributação sobre o consumo, como nos demais casos, permanece inalterada. O diferencial de pressão fiscal total entre as classes extremas atinge apenas 9,00% (44,81% contra 41,12%). A transferência de toda a carga do empregador para o trabalhador reduziu ainda mais a progressividade da tributação sobre a renda do assalariado.

Tabela 07**CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA SOBRE O RENDIMENTO ASSALARIADO**

COEFICIENTE DE TRANSMISSÃO = 100%

Nº DE SALÁRIOS MÍNIMOS	CONSUMO	RENDA ⁽¹⁾	TOTAL
Até 2	13,13%	27,98%	41,12%
2 ----- 3	12,80%	27,98%	40,78%
3 ----- 5	12,38%	27,98%	40,37%
5 ----- 6	12,15%	28,91%	41,05%
6 ----- 8	12,03%	30,47%	42,50%
8 ----- 10	11,17%	30,55%	41,71%
10 ----- 15	10,69%	31,04%	41,73%
15 ----- 20	9,91%	31,68%	41,59%
20 ----- 30	9,13%	34,27%	43,40%
Mais de 30	6,94%	37,86%	44,81%

(1) Imposto de renda + contribuição social do empregado + contribuição social do empregador.

Fonte: Secretaria da Receita Federal/Coordenação-Geral De Estudos Econômico-Tributários (COGET)

Estudo coordenado por Maria Helena Zockun et al. (2007, p. 19) mostra um quadro ainda mais regressivo, revelando que, em 2004, famílias com renda até dois salários mínimos dispendiam 48,8% de sua renda no pagamento de tributos, enquanto o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 salários mínimos correspondia a 26,3% (Tabela 08).

Tabela 08**Carga Tributária Direta e Indireta sobre a Renda Total das Famílias em 1996 e em 2004**

renda mensal familiar	em % da renda familiar						acréscimo de carga tributária (em pontos de percentagem)
	tributação direta		tributação indireta		carga tributária total		
	1996	2004	1996	2004	1996	2004	
até 2 SM	1,7	3,1	26,5	45,8	28,2	48,8	20,6
2 a 3	2,6	3,5	20,0	34,5	22,6	38,0	15,4
3 a 5	3,1	3,7	16,3	30,2	19,4	33,9	14,5
5 a 6	4,0	4,1	14,0	27,9	18,0	32,0	14,0
6 a 8	4,2	5,2	13,8	26,5	18,0	31,7	13,7
8 a 10	4,1	5,9	12,0	25,7	16,1	31,7	15,6
10 a 15	4,6	6,8	10,5	23,7	15,1	30,5	15,4
15 a 20	5,5	6,9	9,4	21,6	14,9	28,4	13,5
20 a 30	5,7	8,6	9,1	20,1	14,8	28,7	13,9
mais de 30	10,6	9,9	7,3	16,4	17,9	26,3	8,4

Fonte dos dados primários: IBGE, POF 1995/1996, POF 2002/2003; Vianna et. alii (2000); SRF "A Progressividade no Consumo - Tributação Cumulativa e sobre o Valor Agregado".

Outra evidência da regressividade em nosso sistema tributário pode ser constatada em dados oferecidos por Silveira (2008, p. 101): a partir de dados dos exercícios 2002 e 2003, enquanto os 10% mais pobres da população comprometiam cerca de 32,8% da sua renda com tributos diretos e indiretos, os 10% mais ricos sofriam uma carga de apenas 22,7%. Os números demonstram ainda que, para quase todos os décimos de renda, a carga de tributos diretos e indiretos é decrescente conforme o aumento da renda (Tabela 09)¹⁸.

Tabela 09
Brasil: Participação dos Tributos Diretos e Indiretos na Renda e no Gasto – 2002-2003⁽¹⁾

Décimos de renda disponível	% Indireta ⁽²⁾				% Direta		% Total Tributos			
	Renda total	Renda monetária	Gasto total	Gasto monetário	Renda total	Renda monetária	Renda total	Renda monetária	Mix gasto (indireta) e renda (direta)	
									Total	Monetário
1º	29	54	16	21	3	5	32	59	18	26
2º	24	36	16	20	3	5	28	41	19	25
3º	21	30	16	20	3	5	24	35	19	25
4º	19	26	16	20	4	5	23	31	20	25
5º	18	23	16	20	5	6	23	29	20	26
6º	18	22	16	20	5	6	23	28	21	26
7º	16	20	16	19	6	7	22	27	22	26
8º	16	19	16	19	7	8	23	27	23	27
9º	15	17	15	18	8	9	22	26	23	27
10º	11	12	13	15	10	11	21	23	24	26
Total	14	17	15	18	8	9	22	26	23	27

Fonte: IBGE/POF de 2002-2003 (microdados).

Nota: ⁽¹⁾ Foram desconsideradas as observações com renda disponível negativa.

⁽²⁾ Não se adotou o princípio de avaliação da incidência da tributação indireta sobre a renda e/ou gasto líquido dos tributos diretos.

Tem-se, assim, a partir da constatação de uma característica mais acentuada de regressividade do sistema tributário brasileiro, a identificação de diversas críticas. As mais

¹⁸ A renda mensal familiar é constituída por uma parcela monetária e outra não-monetária. A parte monetária inclui os rendimentos do trabalho, as transferências, os rendimentos de aluguel e outros rendimentos das famílias. A parcela não monetária é estimada a partir da utilização e do consumo de produtos adquiridos por meio da produção própria, retirada do negócio, troca, doações, pagamentos em espécie etc. De forma análoga, as despesas (gastos) totais das famílias compreendem despesas monetárias e não-monetárias. As despesas monetárias são aquelas realizadas mediante pagamento em dinheiro, cheque ou cartão de crédito. As despesas não-monetárias correspondem às aquisições provenientes de produção para consumo próprio, troca, doação e outras formas de obtenção de bens ou serviços (IBGE, 2004).

evidentes têm como referência critérios de justiça, apresentando estudo do Observatório da Equidade, do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, conclusões no sentido de o sistema brasileiro ser contrário à justiça fiscal, porque a distribuição da carga tributária desrespeita o princípio da equidade, em decorrência do elevado peso dos tributos sobre bens e serviços na arrecadação. Seria injusto ainda porque o grande número de tributos, a persistência da tributação em cascata, a tributação da folha de pagamentos, o excesso de burocracia, as deficiências dos mecanismos de desoneração das exportações e dos investimentos desincentivam as atividades produtivas e a geração de empregos.

O Ministério da Fazenda, por sua vez, enumera as seguintes falhas do sistema tributário brasileiro: 1) complexidade¹⁹; 2) cumulatividade; 3) aumento do custo dos investimentos; 4) problemas do ICMS; 5) guerra fiscal; e 6) tributação excessiva da folha de salários.²⁰

José Roberto Afonso (2017, p. 1), de forma bastante crítica, questiona mesmo se é possível chamar de “sistema” um conjunto tão desorganizado e irracional de regras como o sistema tributário brasileiro, para elencar, então, alguns dos defeitos identificados: complexidade, iniquidade, anticompetitividade etc.

Mesmo a única e inegável vantagem, de acordo com Afonso, qual seja, o fato de arrecadar proporcionalmente mais do que outras economias emergentes e, inclusive, mais do que algumas avançadas, parece ter sido perdida: a carga tributária global já recua abaixo de 33% do PIB, identificando sinais de uma quebra estrutural²¹, para então colocar que um novo e verdadeiro sistema terá de ser construído, materializando mais do que uma reforma tributária.

De outra parte, em 5 de agosto de 2015 foi instituída pela Câmara de Deputados Comissão Especial para análise, estudo e formulações de proposições relacionadas à Reforma Tributária. A partir das discussões realizadas nas audiências públicas e nas reuniões da Comissão Especial, foi possível traçar um diagnóstico do sistema tributário brasileiro.

¹⁹ Gilberto Luiz do Amaral et al. (2016) mostram que no Brasil foram editadas desde 1988, quando foi promulgada a Constituição Federal, 363.779 normas tributárias, o que representa mais de 1,88 normas tributárias por hora em um dia útil, fruto de um sistema que possuía 93 tributos em 19 de junho de 2017.

²⁰ Cf. BRASIL. Presidência da República. Ministério da Fazenda. Reforma Tributária. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/apresentacoes/2009/p030309-reforma-tributaria-appy-pdf25>>. Acesso em: 25 jan. 2018.

²¹ Expõe José Roberto Afonso que bases de cálculo essenciais para a atual carga estão a perder tamanho na economia – como petróleo e automóveis, comunicações, toda a indústria de transformação e, até mesmo, o emprego formal (AFONSO, 2017).

A conclusão da Comissão foi no sentido de que o sistema brasileiro é um sistema altamente complexo, composto por tributos em demasia, com concentração excessiva sobre o consumo, e que exige um alto custo administrativo tanto por parte do contribuinte, quanto da Administração Tributária²².

No âmbito do ICMS, o principal imposto dos Estados e do Distrito Federal, a existência de 27 legislações seria um verdadeiro tormento para os contribuintes, o que só aumenta o chamado “custo Brasil”. Além disso, a prática de atração de investimentos por meio da concessão de benefícios fiscais indevidos, a conhecida “guerra fiscal”, embora eficaz até determinada época, tornou - se predatória e trouxe uma série de consequências danosas para a economia nacional, para as finanças dos Estados e para os contribuintes, tais como a deterioração das relações entre os entes federados, o deslocamento improdutivo de mercadorias no território nacional, a erosão na base de tributação do ICMS e a insegurança jurídica.

Destacam - se ainda a existência de diversos tributos cumulativos, que permite a incidência de tributo sobre tributo, assim como falhas na apuração dos não-cumulativos, como o PIS, a COFINS, o IPI e o ICMS, em especial pela dificuldade na utilização de créditos relativos às operações com bens e serviços empregados, usados ou consumidos na atividade econômica, bem como na apropriação dos créditos relativos a bens e direitos do ativo imobilizado e intangível.

Na tributação da renda, as diferenças entre o imposto aplicado às pessoas físicas e às jurídicas, com significativas vantagens para as últimas, têm gerado o fenômeno da “pejotização”, onde pessoas físicas se organizam como pessoas jurídicas com o objetivo de, além de diminuir sua carga tributária, burlar a legislação previdenciária e trabalhista.

Diante desse quadro, é seguro dizer que o sistema tributário brasileiro impede a criação de mais empresas e empregos, dificulta o crescimento econômico, estabelece a concorrência predatória, e ainda estimula a corrupção, a sonegação, a elisão, o subemprego etc.

Nesse sentido, apresentou-se em 22 de agosto de 2017 minuta de proposta de reforma, em que se busca uma redistribuição das competências tributárias²³.

²² Disponível em: <<http://www.joserobertoafonso.com.br/proposta-reforma-tributaria-dep-hauly/>>. Acesso em: 25 jan. 2018.

²³ Disponível em: <<http://www.joserobertoafonso.com.br/proposta-reforma-tributaria-dep-hauly/>>. Acesso em: 25 jan. 2018.

No capítulo final desta tese, buscar-se-á verificar a adequação desta proposta – e outras - à luz da teoria da tributação ótima.

3 TRIBUTAÇÃO ÓTIMA

O foco neste capítulo é apontar os conceitos e definições utilizados pela teoria da tributação ótima, e sua relevância para a política fiscal. Será apresentada uma breve visão geral sobre o desenvolvimento da teoria e a evolução paralela dos sistemas fiscais na prática, apontando-se as características de um sistema tributário ótimo e analisando-se ainda alguns dos principais desafios que enfrenta a tributação ótima.

3.1 MARCOS DA TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA

A teoria da tributação ótima (*optimal taxation theory*) surge como direcionamento teórico da política tributária pautado em contribuições da teoria econômica, mas também com atenção a elementos sociológicos, jurídicos e éticos ligados à criação de mecanismos que favoreçam a definição de um sistema tributário ótimo (*tax design*) e o aperfeiçoamento do sistema tributário vigente (*tax reform*) de acordo com determinados objetivos pré-determinados. Dentre esses objetivos, citam-se o respeito efetivo à capacidade econômica do contribuinte, à criação de instrumentos que previnam ou diminuam a existência de distorções fiscais prejudiciais à atividade econômica realizada pelo comerciante ou empresário, ou mesmo, objetivando alcançar melhor redistribuição de riquezas entre diferentes setores da sociedade.

Vale salientar, assim, que a teoria da tributação ótima segue duas grandes vertentes: o cálculo do imposto ótimo em um sistema tributário (*tax design*) e a teoria da reforma tributária (*tax reform*). No primeiro caso, analisa-se a passagem de um estado inicial em que não há imposto para um estado em que há tributação. Já a teoria da reforma tributária investiga a mudança do bem-estar social no contexto de variações de impostos com relação a uma estrutura de tributação existente. O número de informações necessárias para o cálculo do imposto ótimo é bem maior do que para a teoria da reforma tributária. O objetivo dessa última é encontrar um sistema tributário melhor do que o sistema vigente, enquanto o objetivo do cálculo do imposto ótimo é encontrar o melhor sistema tributário possível (RAY, 1997, p. 382).

Logo, é de se perceber que a teoria da tributação ótima é mecanismo essencial para o amadurecimento de qualquer sistema tributário existente, nacional ou estrangeiro. Reconhece-se também que importantes esforços históricos (especialmente no campo da

economia política) antecederam a perspectiva de estudos dedicados a elevar critérios de aperfeiçoamento de sistemas tributários.

Desde muito, autores estrangeiros vêm buscando encontrar diretrizes que guiem os sistemas tributários de um país ao mais próximo do desejável, do “ótimo”.

Por óbvio, nenhum modelo pode ser aplicado indiscriminadamente a qualquer país e essa é, inclusive, uma conclusão importante da tributação ótima. Lida-se aqui com o paradoxo da generalização versus especialidade. Cada país tem suas especificidades políticas, jurídicas, econômicas, sociais e outras, as quais levarão a diferentes decisões tributárias. Apesar disso, a tributação ótima mostra que é possível traçar-se diretrizes e princípios que podem – e devem - ser aplicados de um modo quase geral.

3.1.1 Adam Smith e A Riqueza das Nações

Um dos primeiros autores a dissertar sobre os princípios ou máximas que deveriam ser seguidos em busca de um sistema tributário ótimo foi Adam Smith, em seu livro *A Riqueza das Nações* (1776). Mas mesmo anteriormente, economistas têm pensado e escrito sobre os efeitos da tributação. Fazendo tal, com frequência apresentaram-se tentativas de descrever o que seria visto como características desejáveis de um sistema tributário (HEADY, 1993, p. 16).

Adam Smith (1996, v. 2, p. 282 e 283) destacou quatro máximas, sendo elas:

- v. Os indivíduos devem contribuir para a receita do estado na proporção de suas capacidades de pagamento, ou seja, em proporção aos seus rendimentos;
- vi. O tributo a ser pago deve ser certo e não arbitrário, e o valor a ser pago e a forma de pagamentos devem ser claros e evidentes para o contribuinte;
- vii. Todo tributo deve ser arrecadado da maneira mais conveniente ao contribuinte; e
- viii. Todo tributo deve ser arrecadado de forma que implique menor custo possível para o contribuinte, além do montante arrecadado pelo estado com o tributo.

A primeira diretriz demonstra ser essencial tributar na medida das “habilidades” de cada indivíduo, ou seja, na medida das receitas do Estado que ele aproveita²⁴. Devido à dificuldade que se tem de identificar as habilidades de cada indivíduo (MURPHY e NIGEL, 2002, p. 20), faz-se opção por se tributar de acordo com as rendas que os indivíduos auferem, dos gastos que realizam e do patrimônio que possuem.

Segundo Smith, o primeiro princípio é determinante para a igualdade ou desigualdade da tributação. Em tributação ótima, tal diretriz é traduzida modernamente no sentido de que, o sistema, como um todo, para que seja justo, deverá ser progressivo.

A segunda máxima impõe que a tributação deva ser certa, e não arbitrária. É reflexo do princípio da segurança jurídica, que denota importância incontestável, haja vista seu papel de assegurar a estabilidade nas relações jurídico-tributárias. Deste modo, procura-se, por meio de normas, evitar que a tributação possa ser estendida indevidamente, evitar que, por seus interesses arrecadatários, o Estado possa se exceder.

Já fez Adam Smith alerta no século XVIII no sentido de que o desrespeito à segunda diretriz leva à insolência e à corrupção, esclarecendo que o Estado se arvora corruptamente e de forma insolente sobre a propriedade do cidadão, muitas vezes desrespeitando conscientemente direitos, sem transparência e com interpretações excessivamente extensivas; o cidadão, por sua vez, se sente acuado e age de forma insolente, procurando evitar ao máximo o pagamento de tributos, e até corrupta, deliberadamente sonegando-os.

O terceiro princípio determina que o momento do pagamento do tributo deva ser o melhor para o contribuinte. Nesse ponto, fundamental trazer o exemplo negativo das complexas substituições tributárias em nosso sistema, que antecipam em muito o momento do pagamento do tributo e ainda não permitem a devolução do que foi pago a maior em caso de a operação concreta ter uma base de cálculo menor do que a base de cálculo ficta.

²⁴ “Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado. As despesas de governo, em relação aos indivíduos de uma grande nação, são como despesas de administração em relação aos rendeiros associados de uma grande propriedade, os quais são obrigados a contribuir em proporção aos respectivos interesses que têm na propriedade. É na observância ou não-observância desse princípio que consiste o que se denomina de equidade ou falta de equidade da tributação. Importa observar, uma vez por todas, que todo imposto que, em última análise recai exclusivamente sobre um dos três tipos de rendimento acima mencionados é necessariamente não-equitativo, na medida em que não afeta os dois outros tipos de rendimentos. No estudo que a seguir farei dos diversos impostos, raramente destacarei de novo esse tipo de desigualdade, senão na maioria dos casos limitarei minhas observações àquela falta de equidade ocasionada pelo fato de um imposto específico recair desigualmente até mesmo sobre aquele tipo específico de rendimento particular que é por ela afetada” (SMITH, 1996, v. 2, p. 382).

A quarta diretriz impõe que seja retirado o mínimo de propriedade possível do cidadão, devendo ser levado o máximo desse mínimo para o Estado. Menciona Adam Smith quatro casos em que a propriedade retirada do cidadão não chega, de fato, ao Estado. A primeira delas refere-se à quantidade de servidores necessários à tributação e aos seus salários²⁵. Se for necessária uma grande quantidade de servidores para tributar e seus salários forem altos, o gasto do Estado irá de encontro com boa parte da propriedade que é retirada do cidadão, não fazendo, então, sentido retirá-la dessa forma.

O segundo exemplo citado por Adam Smith revela o típico efeito da tributação de desencorajar comportamentos, como desacelerar a indústria. Se a tributação é excessiva, ela desencoraja negócios, levando à geração menor de empregos e à diminuição da população consumidora. Com menos consumo, não há porque produzir e, se não há tanta produção, os preços tendem a aumentar. A economia é de uma complexidade tão grande que pequenas medidas podem levar, por causalidade espiral, a consequências desastrosas ou milagrosas²⁶.

Se a tributação é excessiva, por outro lado, há dificuldade maior de comprar insumos e equipamentos, assim como os resultados são mais restritos. Deste modo, tributação em excesso diminui produção e, portanto, diminui arrecadação. É um paradoxo que precisa ser controlado.

O terceiro exemplo de tributação que pode surtir efeitos adversos é a pesada penalização daqueles que descumprem as obrigações fiscais²⁷. Novamente, fácil perceber que a realidade de nosso atual sistema tributário não observa esta diretriz. De fato, há ainda a previsão de multas extremamente elevadas, aplicadas sobre o valor da operação e não do

²⁵ “Todo imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado. Há quatro maneiras de fazer com que um imposto retire ou então conserve fora do bolso das pessoas muito mais do que aquilo que ele carrega para os cofres públicos. Primeiramente, o recolhimento do imposto pode exigir um grande número de funcionários, cujos salários podem devorar a maior parte do montante do imposto, e cujas gorjetas podem impor ao povo uma nova taxa adicional” (SMITH, 1996, v. 2, p. 283).

²⁶ “Em segundo lugar, o imposto pode dificultar a iniciativa das pessoas e desestimulá-las de aplicar em certos setores de negócios que poderiam dar sustento e empregos a grandes multidões. Ao mesmo tempo em que o imposto obriga as pessoas a pagar, ele pode assim diminuir, ou talvez até destruir alguns dos fundos que lhes poderiam possibilitar fazer isto com mais facilidade” (SMITH, 1996, v. 2, p. 283).

²⁷ “Em terceiro lugar, devido aos confiscos e outras penalidades em que incorrem aqueles infelizes indivíduos que tentam, sem êxito, sonegar o imposto, este pode muitas vezes arruiná-los e com isto pôr fim ao benefício que a comunidade poderia ter auferido do emprego de seus capitais. Um imposto pouco criterioso representa uma grande tentação para o contrabando. Ora, as penalidades para o contrabando devem aumentar em proporção à tentação. Contrariando a todos os princípios normais da Justiça, a lei primeiro cria a tentação e depois pune aqueles que a ela sucumbem; ela costuma também aumentar a punição em proporção à circunstância que certamente deveria diminuir a tentação de cometer o crime” (SMITH, 1996, v. 2, p. 283).

tributo devido, mesmo apesar de julgamentos do Supremo Tribunal Federal determinando que a multa não tenha valor maior do que o do tributo²⁸.

Por fim, o quarto exemplo diz respeito às fiscalizações sofridas pelos contribuintes, que, segundo Smith, apesar de não serem literalmente despesas, provocam um desconforto nos contribuintes semelhante ao causado por despesas efetivas²⁹. Relativamente ao sistema brasileiro, a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) levantou informações junto a 1.180 indústrias para mostrar que, em 2012, o setor gastou R\$ 24,6 bilhões com a burocracia tributária. Em média, essas empresas despenderam R\$ 16,3 bilhões com pessoal, R\$ 6,5 bilhões com obrigações acessórias e terceirização de serviços fiscais e R\$ 1,8 bilhão com disputas judiciais. De cada R\$ 1.000,00 desembolsados com o pagamento de impostos, gastaram mais R\$ 64,90 para atender as exigências burocráticas do fisco, afirmando Marcos Cintra que uma firma brasileira gasta 2.600 horas por ano para lidar com os impostos, sendo que o segundo colocado desse ranking é a Bolívia, com 1.080 horas³⁰ (CINTRA, 2013).

²⁸ Importante observar a conceituação e diferenciação feita pelo ministro Roberto Barroso, do Supremo Tribunal Federal, em julgamento do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento 727.872/RS, acerca das espécies de multas tributárias existentes no direito pátrio: “No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação.”

No AgRg no REExt 833.106/GO, o relator, ministro Marco Aurélio, limitou em 100% sobre o valor do tributo o percentual da multa imposta a uma empresa goiana, impondo um limite ao percentual da multa, de modo que as penalidades que ultrapassassem 100% acabariam por violar o princípio do não confisco.

Já em relação às multas moratórias, o STF, através do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento 727.872/RS, sob a relatoria do ministro Roberto Barroso, houve a reafirmação de entendimento anteriormente já estabelecido, no sentido de que a multa moratória tributária não poderá ultrapassar o percentual de 20% sobre o valor do tributo, sob pena de caracterização do ímpeto confiscatório da sanção.

²⁹ “Em quarto lugar, o imposto, por sujeitar as pessoas às visitas frequentes e à odiosa inspeção dos coletores, pode expô-las a muitos incômodos, vexames e opressões desnecessários; e embora o vexame não seja, no sentido estrito da palavra, uma despesa, ele certamente é equivalente à despesa pela qual cada um gostaria de livrar-se dele. É devido a um ou outro desses quatro modos inadequados de impor ou recolher tributos, que estes muitas vezes acarretam muito mais incômodos para as pessoas do que benefícios para o soberano” (SMITH, 1996, v. 2, p. 284).

³⁰ Disponível em: <<https://www.brasil247.com/pt/247/artigos/117553/Cacofonia-tributária.htm>>. Acesso em: 25 jan. 2018.

3.1.2 Frank Ramsey e *A Contribution to the Theory of Taxation*

Não há dúvidas dos inúmeros precursores da tributação ótima entre a obra de Adam Smith e o início do século XX, mas o texto seminal, do ponto de vista conceitual, e que é a origem do que se chama hoje de teoria da tributação ótima, é um pequeno artigo de um estudioso muito jovem, Frank Ramsey. Seu texto, *A Contribution to the Theory of Taxation*³¹, publicado em 1927, é considerado o marco inicial dessa teoria, quando se utilizou, pela primeira vez, de conhecimentos econômicos e matemáticos mais complexos para estudar os efeitos da tributação sobre a economia e chegar a conclusões marcantes.

Frank Plumpton Ramsey é um exemplo típico de um gênio precoce. Ramsey nasceu em 22 de fevereiro de 1903 em Cambridge, onde seu pai, Arthur Stanley Ramsey, também matemático, era o presidente do Magdalene College. Ele entrou no Winchester College em 1915 e depois retornou a Cambridge para estudar matemática no Trinity College. Ao estudar matemática no Trinity College, Ramsey tornou-se aluno de John Maynard Keynes. Em 1923, ele recebeu seu diploma de bacharel em matemática, passando seus exames com o resultado de primeira classe com distinção. Ramsey teve muitos interesses além de seu trabalho científico. No âmbito filosófico, ele foi o responsável pela primeira tradução para o inglês do *Tractatus Logico-Philosophicus*, de Ludwig Wittgenstein, tendo-a feito aos dezenove anos. Segundo se expõe, Ramsey teria aprendido o idioma alemão em menos de um ano (MELLOR, 1995, p. 245). Mais tarde, Ramsey se tornou amigo de Wittgenstein e foi um dos responsáveis, juntamente com Keynes, pelo retorno do filósofo austríaco a Cambridge, após um período de desilusão com a Filosofia e de depressão.

O texto “*A Contribution to the Theory of Taxation*” foi publicado quando Ramsey tinha vinte e quatro anos, sendo que ele viria a falecer precocemente aos vinte e sete, deixando um legado extraordinário para o conhecimento humano³².

O modelo de Ramsey é bastante simples, se comparado aos modelos atuais. O modelo parte de uma questão proposta pelo professor de Ramsey, A. C. Pigou, da Universidade de Cambridge (BARBOSA e SIQUEIRA, 2001, p. 8). Na verdade, Pigou já havia desenvolvido

³¹ Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2222721?seq=1#page_scan_tab_contents>. Acesso em: 25 jan. 2018.

³² Lógica matemática, filosofia e economia. As universidades de Harvard e Cambridge oferecem, nos cursos de economia, uma *Frank Ramsey Professorship*.

uma análise inicial sobre a teoria da tributação ótima (*pigouvian taxes*³³), e propôs a Ramsey o seguinte problema: imagine que seja necessário aumentar uma dada receita por meio de tributos proporcionais sobre commodities, podendo ser utilizadas diferentes alíquotas sobre eles. Como essas alíquotas deveriam ser ajustadas para que gerem o mínimo decréscimo de utilidade?

Ora, uma das funções da Economia é estudar o problema da escassez dos meios de produção e compreender como, frente à necessidade de consumo, é possível alocar produtos numa medida que seja possível manter a satisfação dessas necessidades. Há, de um lado, ilimitados desejos humanos e, de outro, limitadas e escassas fontes. Por detrás das leis de oferta e demanda, está o conceito de utilidade, que explica como os indivíduos e economias objetivam ganhar uma satisfação ótima frente ao problema da escassez. Utilidade, assim, é o conceito econômico atribuído à satisfação pelo consumo de bens ou serviços.

No caso da tributação, todo aumento de tributo gera mudanças de comportamento, afetando diretamente oferta e demanda. Ramsey demonstra, matematicamente e economicamente, que todo pequeno aumento de tributo gera, como consequência, uma redução da produção na sua mesma proporção.

Para chegar ao seu objetivo, Ramsey precisou criar um campo de trabalho extremamente linear, que afastava considerações sobre a redistribuição da arrecadação. Rejeitou ainda a possibilidade de utilizar tributos com valores fixos (*lump sum taxes*) e de um modelo de tributação para todos os commodities, o que tornaria o seu trabalho trivial, pois teria o mesmo efeito do tributo fixo.

A final, Frank Plumpton Ramsey demonstrou que é quase certo, em se tratando de pequenos aumentos de tributos, que o aumento do tributo sobre um commodity é inversamente proporcional à produção dele. Em síntese, quanto maior o tributo, mais caro o produto fica e a tendência de que deixe de ser consumido é maior. Se a demanda cai, razões econômicas esclarecem que não há porque ter tanta oferta e, assim, produz-se menos.

³³ Uma taxa pigouviana (também conhecida por imposto pigouviano) é um tributo aplicado a uma atividade de mercado que esteja gerando negativas externalidades (custos a alguém que não seja a pessoa a quem o tributo é imposto). A taxa destina-se a corrigir uma ineficiência *outcome* de mercado, e o faz ao ser posta equalitária ao custo social das externalidades negativas. Na presença de externalidades negativas, o custo social de uma atividade de mercado não é coberto pelo custo privado da atividade. Nesse caso, o *outcome* de mercado eficiente pode levar a excesso de consumo do produto. Um exemplo frequentemente citado de tal externalidade é a poluição ambiental.

Continuando, expõe Ramsey que, para não ter modificações nas proporções de produção dos bens, a tributação deveria ser maior sobre aqueles com menor elasticidade de oferta e demanda. É dizer, produtos mais básicos, que serão consumidos de qualquer modo, deveriam ser tributados com alíquotas maiores, enquanto que produtos com grande elasticidade, que podem ser substituídos facilmente por outros ou que são mais supérfluos, deveriam ter tributação menor para que a produção não fosse tão afetada.

O texto de Ramsey veio numa época em que se defendia fortemente a utilização de tributos com valores fixos (*lump sum taxes*)³⁴ e foi importante para demonstrar que, como a distorção provocada pelos tributos pode afetar de modo distinto cada situação, e no caso do trabalho dele afetava diferentemente cada commodity, então, apesar dos benefícios desse tipo de tributo em alguns aspectos, não é interessante a sua utilização, pois é preciso, por meio de um sistema de tributação adequado para cada situação, equilibrar essas distorções.

Frank Ramsey demonstrou que os tributos provocarão distorções no comportamento de qualquer modo e afetarão a economia. Sendo assim, é melhor que se tenha pequenas distorções bem pensadas do que grandes distorções que ponham a economia em apuros.

Como se nota, para efeitos de equidade, a teoria de Ramsey não tem aplicação. Adotando-se suas conclusões, produtos básicos seriam mais tributados do que supérfluos. Isso explica porque a Economia precisa cada vez mais lidar com a paradoxalidade existente entre eficiência e equidade. A tributação, como atividade que afeta profundamente a macroeconomia, deve ser guiada por esse pensamento complexo, que tenta comportar eficiente produção com eficiente redistribuição de renda.

Não se pode deixar de destacar que, até pelo momento em que foi produzido, o modelo de Ramsey estava pautado numa visão econômica mais clássica, focada apenas na questão da eficiência, sem preocupações com o problema da equidade - que é fundamental,

³⁴ No mundo, existem boas razões pelas quais os impostos fixos (*lump sum taxes*) raramente são usados. A mais importante razão, talvez, seja que este imposto tributa igualmente ricos e pobres, colocando uma carga relativa muito maior sobre estes últimos (MANKIW, WEINZIERL e YAGAN, 2009, p. 4). Quando Margaret Thatcher, durante seu mandato como primeira-ministra do Reino Unido, introduziu com êxito um imposto fixo a nível local (uma “taxa de comunidade”) a partir de 1989, o imposto era profundamente impopular. Como relatou o New York Times em 1990, “A ira generalizada sobre o imposto ameaça a vida política da Sra. Thatcher, senão sua segurança física. E pode revelar-se o último ato de sua filosofia de finanças públicas, em que os objetivos de eficiência e *accountability* prevalecem sobre os valores do Estado-providência” (PASSELL, 1990. Disponível em: < <http://www.nytimes.com/1990/04/23/business/furor-over-british-poll-tax-imperils-thatcher-ideology.html>>. Acesso em: 25 jan. 2018). O imposto foi rapidamente revogado, e não por coincidência, o mandato de Thatcher terminou pouco depois.

em especial em nosso país. No entanto, seu estudo foi capaz de estimular a reflexão sobre a conclusão de que tributar gera receita para o Estado, mas também gera redução de produção (oferta) e demanda, que, por sua vez, gera redução de tributação para o Estado e redução do número de empregos.

Todos os modelos posteriores, em alguma medida, remetem ao modelo linear que Ramsey publicou aos seus vinte e quatro anos de idade, desenvolvendo-o. Recentemente, Joseph E. Stiglitz publicou, em 2014, texto sobre o trabalho de Frank Ramsey e sua repercussão sobre as pesquisas inspiradas no seu trabalho seminal: *In Praise of Frank Ramsey's Contribution to the Theory of Taxation*³⁵.

3.1.3 Peter Diamond e James Mirrlees - Tributação Ótima e Produção: eficiência e produção; e Tributação Ótima e Produção: regras de tributação

A contribuição de Ramsey manteve-se, de certo modo, inativa por alguns anos, até sua reafirmação pelo memorando para o Tesouro dos EUA, em 1951, feito por Samuelson, posteriormente republicado em 1986. Realmente, Samuelson, utilizando a regra de Ramsey, analisa o problema da melhor taxa de tributação de commodities (a tributação ótima de Ramsey) em termos mais modernos, em uma abordagem que passou a caracterizar a teoria da tributação ótima como uma forma de problema de agente-principal, com o governo como principal e os contribuintes como agentes. A mesma forma de análise foi aplicada às empresas públicas por Boiteux (1956). Boiteux mostrou que o regime de preços ótimos tinha uma semelhança impressionante com a tributação ideal de Ramsey, um resultado observado e explorado por Baumol e Bradford (1970) e Feldstein (1972).

O texto altamente influente de Corlett e Hague (1953) estudou um modelo de reforma tributária a partir da regra de Ramsey. Em um resultado célebre, que foi posteriormente absorvido em estudos de tributação ótima, eles mostraram que a partir de impostos proporcionais sobre dois bens, uma reforma neutra em termos de receita, aumentando o imposto sobre um bem e reduzindo-o de outro, poderia melhorar o bem-estar de indivíduos se o imposto mais elevado fosse aplicado ao bem que fosse mais complementar com o lazer. A abordagem de Corlett e Hague para um modelo de reforma tributária progressiva constituiu-se na base para análises de políticas por Meade (1955) e Lipsey e Lancaster (1956-7) e, em última instância, foi generalizada em uma abordagem de política

³⁵ Disponível em: < <http://www.nber.org/papers/w20530>>. Acesso em: 25 jan. 2018.

viável para a análise do bem-estar aplicado por Harberger (1971), embora com base apenas em considerações de equidade. Nomeadamente, foi Harberger (1964) que converteu essencialmente a análise da reforma tributária de três commodities de Corlett-Hague em uma análise fiscal ótima (BOADWAY, 2012, p. 3).

Mas são os textos publicados em 1971 por Peter Arthur Diamond e James Alexander Mirrlees que são considerados, pela maioria dos autores que tratam da tributação ótima, os mais marcantes desenvolvimentos desde Frank Ramsey (BOADWAY, 2012, p. 13).

Diamond e Mirrlees conseguiram avançar em relação à equação linear de Ramsey, criando um teorema consubstanciado numa complexa equação não-linear, na qual procuram o estabelecimento de tributos sobre a renda e sobre commodities, que gerem o mínimo de perda de eficiência na produção, mas que também possibilitem uma boa redistribuição de propriedade e, conseqüentemente, uma redução da desigualdade. Tributação e produção funcionam como dois lados de uma moeda que têm um objetivo comum: o bem-estar³⁶.

Os dois economistas procuraram desenvolver o modelo de Ramsey, não ficando focados unicamente na questão da eficiência da produção, mas também na redistribuição da renda na sociedade. Eles se colocam, então, o seguinte problema: como maximizar o bem-estar social usando um imposto sobre a renda e um imposto sobre commodities sem que a produção sofra grandes distorções? Deste modo, eles inter-relacionaram tributação, investimentos públicos, economia do bem-estar (*welfare economics*) e redistribuição de renda num mesmo trabalho.

Diamond e Mirrlees partem do pressuposto de que a sociedade tem certa intolerância à desigualdade. Esse pressuposto, firmado em um trabalho publicado no ano de 1971, vem sendo utilizado nos trabalhos posteriores da tributação ótima, sem embargo de estudos indicarem a possibilidade de uma tributação linear (MANKIW, WEINZIERL e YAGAN, 2009, p. 10).

Como se trata de um paradoxo, o operador de políticas tributárias está sempre procurando um equilíbrio entre equidade e eficiência. Esse foi exatamente o objetivo de Diamond e Mirrlees. O trabalho de Ramsey focou exclusivamente na eficiência da produção,

³⁶ “Although lump sum transfers of the kind required for full optimality are not feasible today, commodity and income taxes can certainly be used to increase welfare. We shall therefore examine the maximization of social welfare using both taxes and public production as control variables. In doing so, we intend to bring together the theories of taxation, public investment, and welfare economics” (DIAMOND e MIRRLEES, 1971, p. 8).

na redução de distorções pela tributação sobre o consumo com base na elasticidade da oferta e demanda.

Para seguir a linha da redistributividade, é preciso tributar mais aqueles com mais renda, conclusão à qual Adam Smith apresentou em 1776. Diamond e Mirrlees partiram da ideia de que o sujeito com renda alta tem, também, um grau de aceitabilidade maior de contribuição para o bem-estar social.

Se todos precisam contribuir financeiramente para que o Estado possa gastar esse dinheiro em serviços públicos de qualidade e programas sociais, de modo a conferir um mínimo essencial às parcelas mais carente, aqueles com renda mais alta podem contribuir mais do que os indivíduos menos favorecidos, que possuem grandes limitações. A partir daí pode ser também construída a noção de seletividade dos tributos sobre o consumo, ou seja, bens mais básicos, que são consumidos por qualquer cidadão, sobretudo aqueles consumidos pelos menos favorecidos, deveriam ter uma tributação menor do que os bens mais supérfluos, sobretudo aqueles consumidos pelos mais ricos (BOADWAY, 2012, P. 103).

Diamond e Mirrlees (1971, p. 9) sustentam que a conferência de equidade por uma tributação ótima deveria discriminar os indivíduos pela renda que recebiam em determinados períodos³⁷, o que, em realidade, já estava sendo aplicado por alguns países há algum tempo.

Um dos aspectos de maior aplicabilidade prática do estudo de Diamond e Mirrlees foi analisar e propor como as diferentes alíquotas precisariam ser aplicadas a cada categoria de indivíduos. Isso porque, para os autores, o indivíduo que auferia mais renda não podia ficar tentado a se configurar como o que auferia menos renda, unicamente para sofrer uma tributação de sua renda menor, o que levou à proposta de alíquotas marginais, ou seja, que crescem apenas a partir do primeiro centavo acima do teto da faixa anterior.

Esse é o modelo seguido até hoje por todos os países mais desenvolvidos, e por muitos países em desenvolvimento, como o Brasil: um brasileiro com renda acima de R\$ 4.464,88 paga Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) com alíquota máxima de 27,5% apenas a partir do primeiro centavo acima do valor da faixa. Então, se ele ganhar R\$ 4.564,88, ele pagará 27,5% sobre R\$ 100,00. Até R\$ 1.903,98, não se paga o imposto

³⁷ “Redistributive progressive taxation is usually related to a man’s income (or, rather, his estimated income). One might obtain information about a man’s income-earning potential from his apparent I.Q., the number of his degrees, his address, age or colour: but the natural, and one would suppose the most reliable, indicator of his income-earning potential is his income” (MIRRLEES, 1971, p. 175).

(isenção) e, acima deste valor, cada percentual de alíquota incidirá de acordo com as faixas da tabela de IRPF³⁸.

Apenas esse modelo permite que, matematicamente, o indivíduo mais favorecido pague, proporcionalmente em relação à sua renda, mais do que o menos favorecido em termos de tributos. Do contrário, haveria um pagamento de valores numericamente maiores, porém na mesma proporção “renda x alíquota”, onerando mais aquele com menor elasticidade de renda – em regra, os indivíduos menos favorecidos. Quanto maior a renda, maior possibilidade de contribuição com menor risco de prejuízos para o contribuinte.

Outra importante conclusão de estudo de Diamond e Mirrlees é no sentido de que, quanto mais desigual a sociedade, o peso na equidade deve ser maior do que o peso na eficiência e, sendo assim, deve-se aplicar mais alíquotas marginais (BOADWAY, 2012, p. 81).

O estudo seminal de Diamond e Mirrlees (1971, p. 276) trouxe conclusões e proposições importantíssimas tanto para a teoria da tributação ótima como também para a teoria econômica de um modo geral. Como colocado pelos próprios autores, à época, a economia do bem-estar se focava na obtenção dos melhores resultados possíveis de se atingir levando em consideração exclusivamente as barreiras tecnológicas. No entanto, várias outras variáveis atuam sobre a economia, como comunicação, cálculo, administração da economia e política. E tais variáveis determinam as decisões que serão tomadas em termos de política econômica e precisam, portanto, ser consideradas em estudos de teoria econômica, não sendo diferente com as análises de política tributária. Assim, já em 1971 Diamond e Mirrlees proclamavam a importância de um estudo transdisciplinar da tributação, concluindo no sentido de que os sistemas tributários mais modernos devem adotar um grupo de possíveis medidas, e não somente uma única medida correta. No trabalho de Diamond e Mirrlees, pela preocupação com o bem-estar social, juntamente com a preocupação inicial de Ramsey acerca da eficiência produtiva, foram agregados outros tributos, para efeito de constituir uma política tributária considerada ótima.

De outra parte, o estudo de Diamond e Mirrlees (1971, p. 278) traz ainda atenção para a pouquíssima ou nenhuma relevância dada à época aos custos com a administração tributária – alerta dado por Adam Smith e destacado supra.

³⁸ Valores relativos ao exercício de 2017, ano base 2016. Fonte: Receita Federal do Brasil. Disponível em: < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 25 jan. 2018.

Concluem Diamond e Mirrlees (1971, p. 277) o seu trabalho fazendo uma afirmação que pode parecer simples, mas que não é, talvez, observada ainda hoje: devido à necessidade de redistribuição e busca do bem-estar social, não é possível chegar a um equilíbrio ótimo de Pareto³⁹, uma das razões pelas quais os textos de Diamond e Mirrlees já partem da premissa de que não seria possível chegar a esse equilíbrio.

Os estudos da época eram focados, e muitos ainda são hoje, na ideia de gerar mais capital e na premissa de um mercado que funciona como uma mão invisível, o que levaria ao equilíbrio. O trabalho de Diamond e Mirrlees parece demonstrar que a economia é desenhada não somente pelas relações econômicas travadas entre as pessoas, porém requer um agente estatal bem atuante – influência óbvia do Keynesianismo - que busque as políticas econômicas ótimas para o bem-estar social.

Por ultimo, vale destacar que, ainda em 1971, desta vez em artigo sem a colaboração de Diamond, James Mirrlees publicou texto intitulado “*An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation*”⁴⁰, em que apresenta interessantes conclusões, entre elas as que a forma de distribuição das alíquotas para a tributação da renda é importante para a distribuição de habilidades entre a população; essa distribuição das alíquotas também tem influências sobre o trabalho e pode determinar a opção do indivíduo por não trabalhar, por preferir horas de lazer a horas de trabalho; questões psicológicas e sociais determinantes do comportamento devem ser aprofundadas, pois essenciais para questões tributárias; a tributação da renda não é um meio perfeito para se redistribuir habilidades, mas útil – e a sua utilidade aumenta na medida em que a desigualdade de habilidades é maior dentro de uma população; e que é importante conceber tributos complementares à tributação da renda, para que possam atuar além, efetivando os fins de eficiência econômica e redistribuição.

³⁹ Eficiência ou ótimo de Pareto é um conceito de economia desenvolvido pelo italiano Vilfredo Pareto.

Uma situação econômica é ótima no sentido de Pareto se não for possível melhorar a situação, ou, mais genericamente, a utilidade de um agente, sem degradar a situação ou utilidade de qualquer outro agente econômico.

⁴⁰ Disponível em: https://www.jstor.org/stable/2296779?seq=1#page_scan_tab_contents. Acesso em: 25 jan. 2018.

3.1.4 James Mirrlees e *The Mirrlees Review*

A partir dos estudos seminais de Diamond e Mirrlees em 1971, os trabalhos abordando a tributação ótima se multiplicaram exponencialmente, seguindo-se, em especial, os textos de Atkinson e Stiglitz (1976), Deaton e Stern (1986), Ahmad e Stern (1984), Kanbur e Tuomala (1994), Myles (1995), Dahan e Strawczynski (2000), Saez (2000), Kevin (2000) e muitos outros, considerando a possibilidade de reformulação do sistema tributário tendo em vista a tributação indireta e direta, com claras preocupações distributivas, e geralmente concedendo maior atenção à eficiência e equidade. As perspectivas, no campo da teoria econômica, de se alcançar eficiência, melhor distribuição e equidade na tributação, estariam também diretamente relacionadas à diminuição das distorções de mercado geradas pela tributação.

Dos trabalhos mais expressivos acima destacados, vale ressaltar os textos de Atkinson e Stiglitz (1976 e 1980), que estendem a análise teórica da tributação ótima sobre bens e serviços com a introdução de uma estrutura tributária sobre a renda. Eles consideram que, dadas algumas restrições quanto à forma de tributação de renda e às especificações nas preferências dos agentes econômicos, a estrutura de tributação ótima sobre bens é representada pela uniformidade das alíquotas. A importância de se apresentar o estudo de Atkinson e Stiglitz baseia-se no fato de esse modelo analisar a inter-relação de bases tributárias diversas e o seu papel no que diz respeito aos objetivos de equidade e eficiência em um sistema tributário.

Alguns modelos de aplicação da teoria da tributação ótima sobre o consumo levam em conta diferenças entre as preferências dos agentes econômicos, em especial com relação aos aspectos demográficos. Além de considerarem uma estrutura simplificada da renda em conjunto com o sistema de tributação sobre o consumo, mecanismos de transferências realizadas pelo governo em função dessas características são incorporados nesses modelos.

Nesse ponto, é de se ressaltar que estudos de tributação ótima aplicados para o caso brasileiro são escassos. Dentre eles, destaca-se Siqueira (1998). A autora analisa a estrutura de tributação ótima com relação aos bens e serviços diante de hipóteses alternativas com respeito às atitudes do governo em relação à desigualdade, às restrições dos instrumentos tributários, às preferências do consumidor e ao nível de receita do governo. Os resultados do modelo mostram uma estrutura de tributação sobre bens e serviços caracterizada pela seletividade das alíquotas. O modelo de Siqueira também admite a hipótese de o governo

transferir uma renda uniforme para todos os agentes econômicos. Nesse caso, o grau de seletividade das alíquotas na estrutura tributária reduz-se significativamente, e suas conclusões mostram que bens associados à alimentação deveriam ser subsidiados (SIQUEIRA, 1998, p. 59).

Por outro lado, em setembro de 2011 foi publicado longo trabalho coordenado por James Mirrlees: *The Mirrlees Review*. Tal estudo tem como objetivo apresentar propostas para se reformar o Sistema Tributário para o Século XXI⁴¹.

A *Mirrlees Review* reuniu um grupo de especialistas e pesquisadores internacionais de alto nível para identificar as características de um bom sistema fiscal para qualquer economia aberta no século 21, avaliar a medida em que o sistema fiscal do Reino Unido está em conformidade com esses ideais, e recomendar como tal sistema pode ser realisticamente reformado nessa direção.

A *Review* foi publicada em dois volumes. O primeiro, *Dimensions of Tax Design*, consiste em um conjunto de capítulos especialmente encomendados que tratam de diferentes aspectos do sistema tributário, acompanhados de uma série de comentários de diferentes autores especialistas, expressando diferentes opiniões sobre o assunto discutido. O segundo volume, *Tax by Design*, apresenta as conclusões da revisão.

Ora, a *Mirrlees Review* é um dos mais interessantes modelos a serem seguidos pelo Brasil – por óbvio com as devidas adaptações à nossa realidade socioeconômica. Não se pode aplicar um modelo pautado primariamente no Reino Unido e secundariamente nos demais países da OCDE a um país que é um dos mais desiguais do mundo, tendo tal desigualdade - e outros problemas muito peculiares – uma necessidade contínua de redução.

Por outro lado, como destaca Marcos de Aguiar Villas-Bôas (2015), vários são os motivos para que se dê grande atenção a esse trabalho no Brasil. De fato, a *Mirrlees Review* é um trabalho muito recente e, portanto, traz análise dos avanços e deficiências de todos os anteriores. James Mirrlees, além de laureado Nobel, é uma das maiores referências - senão a maior - em termos de tributação ótima, e teve a colaboração de renomados economistas, além do apoio direto de um jurista, Malcolm Gammie.

O trabalho é extremamente completo, pois aborda todos os tributos mais utilizados no século XXI e suas inter-relações, com uma visão sistemática.

⁴¹ Ambos os volumes da *Mirrlees Review* estão disponíveis em: <<https://www.ifs.org.uk/publications/mirrleesreview/>>. Acesso em: 25 jan. 2018.

O objetivo da pesquisa coordenada por Mirrlees não é dizer qual deve ser a carga dos tributos, nem qual o grau de equidade da tributação, pois essas são decisões políticas, que devem ser tomadas no caso específico, analisando-se aspectos políticos, econômicos, sociais, ambientais etc., de cada país. Percebe-se clara preocupação em demonstrar a paradoxalidade existente entre a necessidade de conferir eficiência à economia e, ao mesmo tempo, de redistribuir renda. Eficiência e equidade precisam ser acomodadas de acordo com as necessidades e os anseios sociais em cada país.

Em suas conclusões (*Tax by Design*), a Mirrlees Review traz propostas para um sistema tributário ótimo. Como a base do estudo foi o sistema tributário do Reino Unido, o texto se inicia com um panorama do sistema à época em que a pesquisa foi realizada, ou seja, entre 2007 e 2010.

Segundo o trabalho coordenado por Mirrlees (2011, p. 6), há proximidades entre os sistemas tributários hoje no mundo, considerando-se especialmente os sistemas da União Europeia e de países da OCDE. Por outro lado, as estruturas podem ser diferenciadas, ou seja, variam: a preferência de arrecadação de cada tributo; tratamentos específicos em relação a incentivos e tributação da poupança; a forma como os tributos sobre os indivíduos se complementam com os tributos devidos por empresas; quão progressivo é o sistema; qual a amplitude da base de cálculo dos tributos indiretos etc.

Mirrlees e sua equipe relembram ainda a importância das quatro máximas apontadas por Adam Smith na obra “A Riqueza das Nações”, mas alertam acerca da complexidade da tributação no século XXI.

Nesse sentido, aponta a Review as quatro máximas que irão direcionar a sua proposta para um sistema tributário ótimo. Para um dado resultado redistributivo, o sistema tributário deve observar os seguintes pontos (MIRRLEES et al., 2011, p. 22)⁴²:

- i. Os efeitos negativos sobre o bem-estar e sobre a eficiência econômica devem ser minimizados;

⁴² “The negative effects of the tax system on welfare and economic efficiency— they should be minimized; administration and compliance costs—all things equal, a system that costs less to operate is preferable; fairness other than in the distributional sense—for example, fairness of procedure, avoidance of discrimination, and fairness with respect to legitimate expectations; transparency—a tax system that people can understand is preferable to one that taxes by ‘stealth’” (MIRRLEES et al., p. 22).

- ii. Os custos da Administração Tributária e custos com *compliance* devem ser os menores possíveis e ter sua importância igualmente considerada;
- iii. A lisura do sistema não deve estar apenas na ideia de redistribuição, mas também de lisura nos procedimentos, proibição de discriminação e lisura quanto às expectativas; e
- iv. Deve haver transparência, pois um sistema tributário deve ser bem compreendido, não cabendo a ele retirar propriedade de forma velada.

Em resumo, a Mirrlees Review destaca que o desenho de um sistema tributário ótimo precisa procurar equilibrar progressividade e eficiência a partir de um sistema neutro, simples e estável.

A neutralidade é uma máxima importante, que indica a necessidade de tributar de forma similar situações similares: atividades semelhantes devem ter, em princípio, a mesma tributação, assim como rendas semelhantes e patrimônios semelhantes. Por óbvio, diferenciações são necessárias, e o trabalho coordenado por Mirrlees cita exemplos desta necessidade de diferenciação, como a tributação do poluidor e do não poluidor, a tributação menor de atividades relacionadas ao cuidado de crianças, da poupança para a aposentadoria, etc.

De outra parte, a simplicidade, frente à complexidade das relações, é um desafio lançado pela Review. Apontá-la como máxima não quer dizer que um sistema tributário possa ser completamente simples, mas sim que, quanto menos tributos e deveres instrumentais, o sistema se aproxima do ideal. É dizer, um sistema tributário ótimo é aquele o mais simples dentro do possível.

Estabilidade - segurança, previsibilidade – é a terceira diretriz apontada pela Review como necessária a um sistema tributário ótimo, apto a equilibrar devidamente redistribuição e eficiência produtiva. Um sistema que está sempre mudando gera enormes custos de adaptação para fisco e contribuintes.

Tem-se, pois, que com a Mirrlees Review atinge a tributação ótima o grau de afirmação teórica que demonstra maturidade e robustez, e deve, assim, ser observada por todo e qualquer estudioso da tributação.

3.2 O QUE É UM SISTEMA TRIBUTÁRIO ÓTIMO

Como visto, a perspectiva de melhorias no sistema de tributação sobre o consumo também levou a estudos considerando a possibilidade de reformulações completas de determinado sistema tributário vigente (*tax design*) ou mesmo por reformas tributárias pontuais (*tax reform*) em sistemas tributários já existentes. E o desenvolvimento da teoria da tributação ótima possui papel central nesta discussão.

Nesse sentido, pondera Lagemann (2004, p. 405) que a teoria da tributação ótima possui como objetivo oferecer sugestões de ordem qualitativa que sejam consideradas como marcos de orientação por ocasião da concepção e da implantação de sistemas tributários ótimos — *tax design* — ou da alteração de sistemas tributários já existentes — *tax reform*.

Por esse motivo, examina a tributação ótima um sistema tributário de acordo também com suas funções econômica — de influir na alocação dos recursos para a produção de bens e serviços — e redistributiva — de afetar a distribuição da renda entre os indivíduos (LANGEMANN, 2004, p. 405).

Como visto infra, o trabalho seminal de Frank Ramsey buscou, exclusivamente, a eficiência econômica de um sistema tributário. Atkinson e Stiglitz, Deaton e Stern (1986), Ahmad e Stern (1984), e principalmente Diamond e Mirrlees (1971) consideraram com mais cuidado a possibilidade de reformulação do sistema tributário tendo em vista a tributação indireta e direta, com preocupações distributivas, e geralmente concedendo maior atenção à eficiência e equidade. As perspectivas, no campo da teoria econômica, de se alcançar não apenas eficiência, mas principalmente melhor distribuição e equidade na tributação, estariam também diretamente relacionadas à diminuição das distorções de mercado geradas pela tributação.

Assim, a teoria da tributação ótima, que inicialmente se desenvolve tomando como base o último postulado de Smith (economicidade), passa a buscar não apenas a eficiência, mas também a justiça fiscal e a equidade.

Mas, o que se deve entender como “ótimo”? De um ponto de vista meramente econômico, em tributação o ideal seria recorrer a impostos não distorcivos⁴³. Ora, a

⁴³ Como esclarecem Siqueira, Nogueira e Barbosa (2005, p. 173), por definição tributos não distorcivos não dependem do comportamento dos indivíduos. Em outras palavras, para que um tributo seja não distorcivo, não deve existir nada que os indivíduos possam fazer para alterar o montante do tributo que recai sobre eles. Exemplos de tributos desse tipo são um imposto *per capita* e qualquer imposto baseado em características inalteráveis dos indivíduos, tais como a cor dos olhos. O problema

tributação consiste na transferência compulsória de recursos do setor privado para o setor público. É uma exceção ao direito de propriedade, na visão clássica⁴⁴.

A tributação, dessa forma, acaba interferindo no comportamento das pessoas, seja no montante a ser consumido ou investido, seja nas horas a serem trabalhadas. Também interfere nas decisões das empresas, como em contratações, quantidade a ser produzida ou mesmo em suas estruturas societárias.

Essa natureza dos tributos acaba gerando distorções na economia, ou seja, afetando-a negativamente, inibindo determinadas ações que poderiam ser positivas em termos econômicos. Essa é a razão pela qual pesquisadores da área econômica buscam alternativas aos sistemas tributários atuais, de forma que o tributo tenha um menor impacto na economia.

Uma destas alternativas seria a utilização de *lump sum taxes*, isto é, impostos fixos per capita independentes da receita. Consequentemente, tais tipos de impostos não interfeririam nas decisões de mercado, não ocasionando distorções. Como tais tributos são ideais (ver nota 27, supra), torna-se inevitável recorrer a impostos que ocasionam distorções na economia. Por isso, a teoria da tributação ótima considera a tributação ótima como a tributação do “segundo melhor” (*second best*), em detrimento de uma primeira opção (ideal), já reconhecendo que a tributação ótima e completamente não distorciva é ideal, absolutamente utópica.

Logo, o termo ótimo na *optimal taxation* deve ser entendido como um ótimo do segundo melhor, ou seja, o melhor resultado possível dado que impostos distorcivos devem ser inevitavelmente utilizados em razão da impossibilidade de se recorrer a impostos *lump sum*. Isso significa que a teoria da tributação ótima deve estar inerentemente preocupada com questões de equidade e eficiência, simultaneamente (SIQUEIRA, NOGUEIRA e BARBOSA,

é que, como no caso desses exemplos, tributos não distorcivos que são tecnicamente viáveis têm consequências distributivas indesejáveis. Logo, subjacente às opções dos governos por tributos distorcivos, há uma preocupação com questões distributivas.

⁴⁴ Fundamental perceber que esta visão – qual seja, a de que é o tributo uma intervenção indevida do Estado no direito de propriedade – tem sido questionada de forma interessantíssima por Liam Murphy e Thomas Nagel, entre outros autores. Explicam Murphy e Nagel que o problema é que não existe mercado sem governo e não existe governo sem impostos; o tipo de mercado existente depende de leis e decisões políticas que o governo tem de fazer e tomar. Na ausência de um sistema jurídico sustentado pelos impostos, não haveria dinheiro, nem bancos, nem empresas, nem bolsa de valores, nem patentes, nem uma moderna economia de mercado – não haveria nenhuma das instituições que possibilitam a existência de quase todas as formas contemporâneas de renda e riqueza. Assim, concluem Murphy e Nagel que a justiça ou a injustiça na tributação não pode ser outra coisa senão a justiça ou a injustiça no sistema de direitos e concessões proprietárias que resultam de um determinado regime tributário (MURPHY e NAGEL, 2002, p. 8).

2005, p. 175).

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

Logo, a partir da experiência econômica estrangeira, identifica-se cinco requisitos para a configuração do tributo ótimo pela Análise Econômica da Tributação (CARVALHO, 2013, p. 210):

- i. Grande base de contribuintes (quando maior a base, mais viável é o estabelecimento de alíquotas menores);
- ii. Regras simples e objetivas (visando evitar ou diminuir os “custos de conformidade”, que implicam em “custos de transação”);
- iii. Incidência sobre produtos e serviços de demanda inelástica (de baixa sensibilidade dos consumidores à alteração de preços, favorecendo equilíbrio entre oferta e demanda e evitando o chamado “peso morto” ou ineficiência alocativa);
- iv. Ser justo (não violando a isonomia); e
- v. Ter baixo custo administrativo (onde o Estado ou administração gastem o mínimo possível para administrar o tributo).

Portanto, um sistema tributário ótimo é aquele que procura equilibrar progressividade e eficiência a partir de um sistema neutro, simples e estável, e que resulte num sistema mais justo, do ponto de vista econômico e social, mais racional ou mais eficiente, não inviabilizando, por outro lado, a atividade empresarial nacional, através de tributos que possuam grande base de contribuintes e cujos sistemas de arrecadação possuem o mínimo custo para a administração tributária e contribuintes.

3.3 TRIBUTAÇÃO ÓTIMA E A TRIBUTAÇÃO POR SEGMENTOS ECONÔMICOS

Nesta seção, será feito destaque às sugestões da teoria da tributação ótima utilizando-se uma análise por base de incidência - enfoque econômico, verificando-se a tributação da renda, sobre o consumo (bens e serviços), da transferência de riquezas para, a final, apontar outros segmentos em que a teoria da tributação ótima oferece análises.

3.3.1 Tributação ótima e a tributação da renda

Tem a teoria da tributação ótima fortemente trabalhado a tributação da renda, voltando-se, inicialmente, à renda do trabalho, abordando-se ainda a renda do capital.

Ora, todo tributo no mundo real, com exceção dos chamados *lump-sum*, distorce o comportamento das pessoas. Apesar de tal, governos precisam coletar receitas para atender os seus diversos objetivos sociais. Tendo em vista que o tributo dá origem a reduções na eficiência econômica, o tema das distorções introduzidas (e corrigidas – função redistributiva) pela tributação está no centro da análise das finanças públicas, como exposto na introdução desta tese. As ineficiências produzidas são conhecidas como perdas de peso morto (*deadweight losses*) ou gravame excessivo oriundo da tributação, pois implicam custos adicionais para os contribuintes e para a sociedade quando se arrecadam receitas mediante o emprego de tributos que distorcem as decisões econômicas. Os impostos invariavelmente geram perdas de bem-estar porque as obrigações tributárias são funções do comportamento individual das pessoas.

Os tributos chamados de *lump-sum* são eficientes, porém de limitada aplicabilidade – mais corretamente, quase impossibilidade, pois eles não variam com os indicadores de capacidade de pagamento, tais como renda e consumo que são funções das decisões dos agentes econômicos. Por conseguinte, a heterogeneidade dos consumidores e a impossibilidade de se observar completamente as diferenças individuais justificam a adoção de um desenho tributário sujeito às restrições usuais impostas pelo conjunto de instrumentos tributários (AUERBACH e HINES, 2001, p. 1). Estabelecer um sistema tributário ótimo, portanto, significa manter as distorções tributárias num patamar mínimo, submetido a restrições originárias da necessidade de elevar e/ou manter a receita e de garantir uma carga tributária equânime.

Uma das primeiras análises da tributação ótima da renda foi realizada por Mirrlees (1971). Este artigo estimulou uma série de estudos adicionais, cada um analisando o mesmo modelo básico da economia, muitas vezes referido como o "modelo Mirrlees" (HEADY, 1993, p. 29).

O trabalho seminal de Mirrlees (1971, p. 175 e 176) estabelece os pilares fundamentais para o estudo da tributação ótima da renda. Com efeito, esse modelo pioneiro assumia as seguintes hipóteses simplificadoras: (i) inexistência de problemas relativos a intertemporalidade; (ii) ignorância de diferenças oriundas do tamanho e composição da família, de gostos e nas transferências voluntárias; (iii) os indivíduos determinam a quantidade e o tipo de trabalho que fornecem otimizando uma função utilidade, ou seja, pela racionalidade, supondo que o bem-estar é uma função dos níveis individuais de utilidade e que a quantidade de trabalho ofertada pode variar entre limites consideráveis sem afetar o preço pago por isso; (iv) não existe a possibilidade de migração para fugir do desenho tributário ótimo; (v) o governo possui informação perfeita sobre os agentes econômicos, inexistindo incertezas sobre as rendas percebidas pelos indivíduos; (vi) são feitas algumas simplificações com intuito de se facilitar as operações matemáticas, por exemplo: existência de um tipo único de trabalho, presença de somente um bem representativo do consumo e estabelecimento de que o bem estar seja expresso pela soma das utilidades individuais, quando a função utilidade individual, a mesma para toda a população, é cuidadosamente escolhida; e (vii) os custos de administração do desenho tributário ótimo são desprezíveis.

Segundo Hedy (1993, p. 25), as duas hipóteses fundamentais do modelo Mirrlees seriam: o único desincentivo produzido pela tributação é o número de horas ofertado por cada trabalhador; e as diferenças nos salários de diferentes trabalhadores são originárias pelas diferenças em suas produtividades fixas (habilidades).

Com base nesse modelo, Mirrlees (1971) e Atkinson (1973) realizaram simulações numéricas em relação à tributação não linear da renda, enquanto Stern (1976) estabeleceu simulações no caso linear, todos eles chegando a conclusões sobre os níveis de alíquotas ótimas e sobre a forma do desenho tributário. Com efeito, as principais conclusões das simulações numéricas de Mirrlees (1971, p. 208) podem ser resumidas da seguinte maneira: (i) o desenho tributário ótimo é aproximadamente linear; (ii) as alíquotas marginais ótimas são relativamente baixas; e (iii) o desenho tributário ótimo, surpreendentemente, não é progressivo em toda a sua extensão, quando avaliado da perspectiva de alíquotas marginais crescentes.

Por outro lado, Atkinson (1973) notou que as alíquotas marginais ótimas não são tão reduzidas como relatado por Mirrlees (1971) e que o desenho tributário está longe de ser linear nas faixas de renda que cobrem a maior parte da população, quando se usa uma função utilidade do tipo Rawlsiana (max-min)⁴⁵ ao invés de se usar objetivos meramente utilitaristas.

Vê-se, pois, que, apesar do destaque à questão relativa ao grau ótimo de progressividade, expõe Boadway que existe uma ambiguidade considerável quanto ao grau de progressividade (BOADWAY, 2012, p. 124).

Entretanto, Kanbur e Tuomala (1994) investigam o fato de que na maioria dos países as alíquotas tributárias marginais crescem com a renda, enquanto a literatura sobre os resultados numéricos da tributação ótima da renda, em especial o modelo Mirrlees, sugere que o desenho ótimo deveria ser ligeiramente decrescente. Os autores realizam simulações numéricas mais consistentes com países com desigualdades acentuadas na distribuição de renda, como o Brasil. Chegam Kanbur e Tuomala (1994, p. 282), então, à conclusão de que o desenho das alíquotas tributárias ótimas é muito sensível à desigualdade de renda, ou seja,

⁴⁵ Na construção de sua teoria, parte Rawls de uma concepção geral de justiça que se baseia na seguinte ideia: todos os bens sociais primários — liberdades, oportunidades, riqueza, rendimento e as bases sociais da autoestima (um conceito impreciso) — devem ser distribuídos de maneira igual a menos que uma distribuição desigual de alguns ou de todos estes bens beneficie os menos favorecidos. A sutileza é que tratar as pessoas como iguais não implica remover todas as desigualdades, mas apenas aquelas que trazem desvantagens para alguém. Se dar mais dinheiro a uma pessoa do que a outra promove mais os interesses de ambas do que simplesmente dar-lhes a mesma quantidade de dinheiro, então uma consideração igualitária dos interesses não proíbe essa desigualdade. Por exemplo, pode ser preciso pagar mais dinheiro aos professores para os incentivar a estudar durante mais tempo, diminuindo assim a taxa de reprovações. As desigualdades serão proibidas se diminuirmos a parte igual de bens sociais primários. Se aplicar-se este raciocínio aos menos favorecidos, estes ficam com a possibilidade de vetar as desigualdades que sacrificam e não promovem os seus interesses.

Na concepção geral de justiça de Rawls, é indispensável um sistema de prioridades que justifique a opção por um dos bens em conflito. E nesse caso, se se escolhe um bem em detrimento de outro, é porque tem-se uma razão forte para considerar um dos bens mais prioritário do que outro. Nesse sentido, Rawls divide a sua concepção geral em três princípios: 1) princípio da liberdade igual: a sociedade deve assegurar a máxima liberdade para cada pessoa compatível com uma liberdade igual para todos os outros; 2) princípio da diferença: a sociedade deve promover a distribuição igual da riqueza, exceto se a existência de desigualdades econômicas e sociais gerar o maior benefício para os menos favorecidos; e 3) princípio da oportunidade justa: as desigualdades econômicas e sociais devem estar ligadas a postos e posições acessíveis a todos em condições de justa igualdade de oportunidades.

Estes três princípios formam a concepção de justiça de Rawls, e há uma ordem de prioridades entre os princípios. Assim, o princípio da liberdade igual tem prioridade sobre os outros dois e o princípio da oportunidade justa tem prioridade sobre o princípio da diferença. Atingido um nível de bem-estar acima da luta pela sobrevivência, a liberdade tem prioridade absoluta sobre o bem-estar econômico ou a igualdade de oportunidades.

Em cada um dos princípios mantém-se a ideia de distribuição justa. Assim, uma desigualdade de liberdade, oportunidade ou rendimento será permitida se beneficiar os menos favorecidos.

quanto maior a desigualdade na renda mais progressivo deve ser o desenho tributário, compatibilizando, assim, a literatura econômica com a realidade dos desenhos tributários existentes na maioria dos países.

Assim, é de se concluir que o modelo clássico de Mirrlees mostra que o desenho tributário ótimo seria algo linear e teria alíquotas marginais ligeiramente declinantes ao longo da distribuição de renda, contrariando a política de alíquotas marginais progressivas não lineares aplicadas pela maioria dos governos.

No entanto, estudos na literatura vêm mostrando que sob determinadas formas da função de distribuição de habilidades (renda), vinculadas também ao grau de desigualdade da renda – em especial em países de alto nível de desigualdade, da função utilidade e de valores das elasticidades, não é apenas perfeitamente possível o emprego de desenhos progressivos, mas sim indicado – é dizer, a teoria começa a evidenciar a realidade das políticas de tributação ótima praticadas pelos governos.

3.3.2 Tributação ótima e a tributação sobre o consumo (bens e serviços)

Os impostos sobre o consumo constituem a maior fonte de receita tributária nos países em desenvolvimento. Nesses países, a dificuldade em se arrecadar impostos diretamente da renda torna os impostos sobre o consumo uma alternativa para o governo obter receita suficiente para suas atividades fins.

Com o Brasil não é diferente. Conforme Varsano et al. (1998, p. 17) destacam, a carga tributária brasileira é muito dependente de impostos sobre a produção e circulação de bens e serviços que, no agregado, atingem a arrecadação de cerca de 14% do PIB.

De fato, a elevada participação da tributação de bens e serviços parece ser uma tradição latino-americana, pois além do Brasil, onde a participação de tais tributos chegou a atingir 60% do total, Chile (55%), México (68%) e outros também dependem excessivamente dessa base de incidência.

Tal quadro, apesar de visualizar dados de 1998, permanece válido. O Estudo Carga Tributária no Brasil – 2015 (Análise por Tributo e Bases de Incidência), publicado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil⁴⁶, mostra que, com relação às bases de incidência, a

⁴⁶ Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf/view>. Acesso em: 25 jan. 2018.

base “bens e serviços”, apesar de um declínio, participou com um percentual de 49,68% do total da arrecadação.

Está em discussão uma ampla reforma tributária em nosso país, e a principal modificação pretendida é a implementação de um imposto de base ampla sobre o consumo — o imposto sobre bens e serviços (IBS), espécie de imposto sobre o valor adicionado (IVA), associado com a seletividade de alíquotas de acordo com critérios de essencialidade dos bens e serviços⁴⁷. Nesse contexto, a análise de qual a melhor estrutura tributária com relação ao fluxo de bens e serviços, levando-se em conta aspectos de equidade e eficiência, ganha importância significativa.

A teoria da tributação ótima oferece diversos modelos de tributação sobre o consumo. Os modelos clássicos, em que são abordadas questões de eficiência e de equidade, e os modelos que trabalham a questão da seletividade *versus* uniformidade das alíquotas do imposto ótimo, ou seja, se a alíquota deveria ser a mesma para todos os bens ou diferenciada de acordo com o grau de essencialidade do produto.

Ramsey (1927) foi o primeiro a desenvolver um modelo sobre a teoria da tributação ótima. A questão de quais alíquotas dos tributos sobre os diferentes bens, dada uma receita de governo, deveriam ser impostas pelo governo ao menor custo em termos de eficiência foi o ponto de motivação para a abordagem de Ramsey. Diante de algumas hipóteses bastante simplificadas e considerando a existência de um único agente representativo, o modelo de Ramsey, como visto supra, demonstra que as alíquotas ótimas são inversamente relacionadas com a elasticidade-preço de demanda.

Um segundo modelo que trata a questão da estrutura do imposto ótimo sobre consumo de forma extensa e detalhada foi apresentado por Diamond e Mirrlees (1971). Como já destacado, Diamond e Mirrlees apresentam considerações distributivas, fazendo com que a estrutura de tributação ótima passe a incorporar um dilema entre eficiência econômica e equidade.

As considerações sobre equidade na teoria da tributação ótima estão associadas a uma função de bem-estar social do governo, a qual depende da ponderação dada às preferências dos diversos agentes econômicos. Nesse caso, quanto maior o grau de preocupação do

⁴⁷ Para uma apresentação dos principais pontos da atual proposta de reforma tributária, vale verificar a exposição do Relator Deputado Luiz Carlos Hauly, disponível em: <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/541571-RELATOR-DA-REFORMA-TRIBUTARIA-APRESENTA-OS-PRINCIPAIS-PONTOS-DA-PROPOSTA.html>. Acesso em: 25 jan. 2018.

governo ou sociedade com os menos favorecidos, menor a variação da demanda ocasionada pelo imposto ótimo. A estrutura de tributação ótima resultante é aquela que pondera os objetivos almejavéis em qualquer sistema tributário: eficiência e equidade (BARBOSA e SIQUEIRA, 2001).

Já os estudos posteriores aos modelos de Ramsey e de Diamond e Mirrlees dedicam-se à derivação da estrutura do imposto ótimo com base na especificação das preferências do consumidor e em hipóteses relacionadas ao nível de preocupação do governo com o bem-estar dos agentes econômicos. A maior parte dos modelos empíricos resulta em uma estrutura tributária caracterizada pela seletividade das alíquotas. A estrutura do imposto ótimo é representada pela uniformidade de alíquotas somente diante de condições específicas associadas com a preferência do consumidor.

Por outro lado, Atkinson e Stiglitz (1976 e 1980) estendem a análise teórica da tributação ótima sobre bens e serviços com a introdução de uma estrutura tributária sobre a renda. Eles consideram que, dadas algumas restrições quanto à forma de tributação de renda e às especificações nas preferências dos agentes econômicos, a estrutura de tributação ótima sobre bens é representada pela uniformidade das alíquotas. A importância de se apresentar o estudo de Atkinson e Stiglitz baseia-se no fato de esse modelo analisar a inter-relação de bases tributárias diversas e o seu papel no que diz respeito aos objetivos de equidade e eficiência em um sistema tributário.

Alguns modelos de aplicação quantitativa da teoria da tributação ótima sobre o consumo levam em conta diferenças entre as preferências dos agentes econômicos, em especial com relação aos aspectos demográficos (tamanho e composição da família, por exemplo). Além de considerarem uma estrutura simplificada da renda em conjunto com o sistema de tributação sobre o consumo, mecanismos de transferências realizadas pelo governo em função dessas características são incorporados nesses modelos.

Assim, uma das questões centrais da literatura de teoria da tributação ótima é a discussão de uniformidade *versus* seletividade das alíquotas dos tributos sobre bens, já que, de acordo com a análise destes dois modelos, enquanto considerações de eficiência apontam para a tributação de bens de necessidade, a introdução de questões distributivas mostra que alguma progressividade na tributação sobre bens deve ser desejável.

Para justificar a uniformidade de alíquotas dos impostos sobre os bens como ótima, Corlett e Hague (1953) e Sadka (1977) elaboram estudos em que analisam o grau de complementaridade da tributação do consumo com relação à tributação da renda do trabalho,

chegando à regra da complementaridade ao tempo livre: os bens complementares ao lazer devem ser tributados mais pesadamente do que os bens pouco ou menos complementares ao tempo livre, ou a eles substitutos.

Essa regra explica-se da seguinte forma: a tributação de todos os bens, inclusive o tempo livre, equivale, no campo da tributação do consumo, ao tributo ótimo de valor único, tido como ideal. Mas essa forma é considerada como impossível de ser concretizada, pois o tempo livre não é observável e, por isso, impossível de ser alcançado pela tributação de forma direta. Com os procedimentos acima, consegue-se tributá-lo, entretanto, de forma indireta, através dos outros bens, conforme o seu relacionamento com ele, ou seja, segundo o grau de complementaridade com o tempo livre. Esta regra, também conhecida como regra Corlett-Hague, possui grande importância na determinação do imposto ótimo sobre o consumo, em especial se, além da eficiência, forem considerados os aspectos relativos à justiça distributiva, mostrando que a teoria da tributação ótima sobre bens pode ter um papel importante no alcance de objetivos redistributivos, na medida em que grande parte da desigualdade na distribuição de renda é provavelmente acompanhada por diferenças gritantes nos modelos de consumo entre grupos de renda.

Não se deve deixar de lado, contudo, as restrições na estrutura de tributação sobre o consumo impostas pelas características institucionais de países em desenvolvimento. Isso porque a maior parte dos países em desenvolvimento depende consideravelmente de tributos sobre a circulação de bens como os principais instrumentos tributários, na medida em que se confronta com fortes restrições na implementação de políticas de tributação sobre a renda progressiva e programas de transferência de renda.

No Brasil, por exemplo, a participação da tributação da renda na carga tributária é baixa, atingindo apenas 18,27% em 2015, como indica o estudo Carga Tributária no Brasil – 2015 (Análise por Tributo e Bases de Incidência), produzido pela Receita Federal do Brasil (p. 8)⁴⁸. A tributação da renda é uma base de incidência amplamente utilizada em países de renda alta. Nos países desenvolvidos, o imposto de renda de pessoa física em conjunto com sistemas de seguridade social são os principais instrumentos de redistribuição no sistema fiscal.

Ainda relativamente ao nosso país, poucos modelos empíricos abordam a teoria da tributação ótima sobre o consumo com referência local. Até o momento, quatro estudos de

⁴⁸ Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf/view>. Acesso em: 25 jan. 2018.

natureza quantitativa foram desenvolvidos sobre o assunto: a) Reforma tarifária no Brasil: uma abordagem de *second best* [Sampaio (1993)]; b) Tributação indireta no Brasil: eficiência *versus* equidade [Sampaio (1996)]; c) *Redistributive effects of alternative indirect tax reforms for Brazil* [Siqueira (1997)]; e d) *Optimal indirect taxes for Brazil: combining equity and efficiency* [Siqueira (1998)].

O estudo de Siqueira (1997, p. 21) avalia os efeitos redistributivos através dos ganhos e perdas de grupos de famílias de diferentes classes de renda resultantes de reformas tributárias alternativas para o Brasil. Os resultados do modelo indicam uma necessidade de mudança significativa na estrutura de alíquotas vigente. Uma das principais alterações seria a introdução de subsídios para alimentação, o que asseguraria uma melhora no bem-estar para as classes de renda mais baixa.

Os resultados do modelo de Siqueira mostram uma estrutura tributária, com exceção das categorias alimentação e fumo, em direção à uniformidade das alíquotas ótimas, quando a aversão à desigualdade é menor. Levando-se à análise questões distributivas, ou seja, à medida que o grau de aversão à desigualdade aumenta, observa-se uma seletividade das alíquotas ótimas na tributação sobre o consumo de bens e, em especial, que os bens de alimentação e fumo deveriam ser subsidiados.

Um ponto que se destaca na análise de Siqueira, é o subsídio para o fumo. Tal fato pode ser explicado pelo padrão de gasto nesse bem entre as classes de renda. As famílias pertencentes às classes de renda inferiores gastam proporcionalmente mais nesse bem do que os agentes de classe de renda mais alta. Assim, é importante ressaltar que o modelo de Siqueira avalia apenas o aspecto redistributivo da estrutura de alíquotas dos impostos sobre bens e serviços, não levando em conta incentivos à redução de consumo de bens nocivos à saúde.

As categorias que apresentam valores mais altos das alíquotas no modelo de Siqueira são educação, diversos e recreação e cultura. Tal fator reflete, em parte, o padrão de gastos das famílias das classes de renda mais altas que consomem maiores proporções com esses bens.

Por fim, é de se destacar que a estrutura adequada de alíquotas da tributação sobre o consumo não se esgota na teoria da tributação ótima. Os custos políticos e administrativos são fatores essenciais na escolha de um melhor sistema de tributação para a sociedade. No entanto, resta claro que o cálculo do imposto ótimo pode, ainda assim, gerar parâmetros que auxiliem na formulação de política tributária.

3.3.3 Tributação ótima e a tributação da transferência de riqueza

De acordo com Thomas Piketty e Emmanuel Saez (2013, p. 1880), o tributo sobre transferência de riqueza (*wealth transfer tax*) é um dos melhores instrumentos para se realizar a redistribuição dessa riqueza, inclusive pelo baixo efeito distorcivo⁴⁹. Na Mirrlees Review, o estudo defende a forte utilização deste instrumento, indicando opiniões desde John Stuart Mill a James Meade, todas em favor de uma tributação considerável das transferências entre pessoas vivas e no recebimento de herança.

No entanto, como alertam James Mirrlees et al. (2011, p. 347), a tributação da riqueza é um tópico que desperta fortes paixões. Alguns veem tal tributação como um dos meios mais diretos para se efetuar a redistribuição de renda e uma das chaves para se alcançar a igualdade de oportunidade. Outros, no entanto, veem a tributação da transferência da riqueza como confisco injustificado da propriedade privada pelo estado. Diante desses pontos de vista opostos, não é surpreendente que esta seja uma área de tributação onde a prática internacional difere drasticamente. A maioria dos países da OCDE têm impostos sobre renda, gastos, lucros corporativos e, portanto, com objetivos reconhecidamente semelhantes. A prática com impostos sobre a riqueza varia amplamente. Alguns países cobram impostos diretamente sobre as explorações de riqueza, enquanto outros apenas sobre transferências fiscais de riqueza. Existem alguns países que não tributam a riqueza.

Continuando, esclarecem Mirrlees et al. (2011, p. 347) que há um argumento econômico bastante persuasivo contra a tributação da riqueza. Um imposto sobre a transferência de riqueza imporia uma tributação não apenas sobre a riqueza herdada, mas também sobre a riqueza que representa as economias acumuladas de um indivíduo após a tributação de sua renda.

No entanto, como Mirrlees coloca, a tributação da poupança acumulada está intimamente relacionada à tributação dos retornos das poupanças. Em resumo, argumenta-se a favor da isenção de um retorno "normal" à poupança, mas taxando o "excesso" que retorna.

⁴⁹ Thomas Piketty (2013, p. 698) demonstra que o aumento da desigualdade social, nas últimas décadas, levou ao quadro atual em que os 0,1% mais ricos detêm 20% do patrimônio global; os 1% que estão na parte superior da pirâmide social, perto de 50% e os 10% superiores, entre 80 a 90%. Para combater essa tendência natural do capitalismo à concentração de riquezas, o autor francês propõe uma série de medidas tributárias como o aumento da tributação das rendas, heranças e patrimônio, a partir do incremento da progressividade, a introdução de um imposto sobre grandes capitais em escala mundial e a adoção da transparência internacional como forma de combater a concorrência fiscal entre países.

As transferências de riqueza são diferentes. Um tratamento adequado das transferências de riqueza é uma importante forma complementar de um tratamento tributário apropriado da poupança vitalícia.

De outra parte, mesmo trabalhos que creditam menos importância a esse tipo de tributação reconhecem estar ela ligada ao grau de relevância conferido à igualdade em dada sociedade. O Brasil é o décimo país mais desigual do mundo, segundo dados divulgados em 21 de março de 2017 no Relatório de Desenvolvimento Humano (RDH), elaborado pelas Organização das Nações Unidas (ONU)⁵⁰. O levantamento usa como referência o chamado Índice de Gini, uma forma de calcular a disparidade de renda. O indicador varia de 0 a 1 — quanto menor, melhor. No Brasil, o índice de Gini atingiu 0,515 em 2015, mesmo número registrado pela Suazilândia, e maior que vizinhos da América Latina, como Chile (0,505) e México (0,482)⁵¹.

Deste modo, partindo do pressuposto inegável de que o Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, e que essa desigualdade é um dos fatores centrais para os seus problemas socioeconômicos em geral, a tributação da transferência de riqueza surge como um elemento central no combate à desigualdade.

A Mirrlees Review traz, em síntese, a seguinte abordagem para um sistema de tributação ótimo da transferência de riqueza (MIRRLEES et al., p. 366 e 367): não penalizar ou recompensar diferenças comportamentais (princípio de responsabilidade); ganhos

⁵⁰ Ver o Human Development Report 2016 - Human Development for Everyone, disponível em: <http://hdr.undp.org/sites/default/files/2016_human_development_report.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2018.

Ainda sobre o tema, texto de O Globo sintetiza as conclusões do relatório, estando disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/brasil-o-10-pais-mais-desigual-do-mundo-21094828>, acesso em: 25 jan. 2018.

⁵¹ O ranking é liderado pela África do Sul, a nação mais desigual, com Gini de 0,634. Namíbia, com 0,610, e Haiti, com 0,608, completam os 3 países mais desiguais do mundo. Todos esses países têm Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) considerados baixos ou médios. O Brasil tem IDH de 0,754, considerado alto.

Já na parte de baixo da tabela, a Ucrânia se destaca como país menos desigual, com Gini de 0,241. Slovênia (0,256) e Noruega (0,259) completam a lista das economias com menores disparidades de renda.

Sabe-se que a desigualdade social é um dos principais problemas do Brasil. Há vários anos, o ranking de desenvolvimento humano mostra como o país seria prejudicado por esse desequilíbrio, caso as disparidades fossem consideradas para calcular o IDH. No relatório mais recente do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), publicado na mesma data, o Brasil perderia 19 posições no ranking, com os ajustes pela desigualdade, conforme ainda o texto de O Globo, disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/brasil-o-10-pais-mais-desigual-do-mundo-21094828>. Acesso em: 25 jan. 2018.

inesperados devem ser tributados (princípio de compensação). Como os grandes legados incluem rendas, mais uma justificativa para tributar-se as suas transferências; a tributação dos doadores não é afetada pela realização de doações – assim, os donatários devem ser totalmente tributados; não há necessidade de subsidiar doações e legados; não há maiores razões para se afastar a tributação por um imposto de valor adicionado; e a administração tributária deve se debruçar em relação à tributação múltipla dos bens passados de uma geração para a próxima.

A partir destas premissas, tem-se a possibilidade de se desenhar uma estrutura tarifária ótima para a transferência de riqueza. Em resumo, a teoria da tributação ótima propõe as seguintes características. A primeira é direcionar a tributação naquele que recebe a riqueza, e não naquele que transfere. Ou seja, interessa tributar o beneficiado, o novo detentor da riqueza, que não sofrerá se lhe for retirada uma parcela dela, para a formação da qual inclusive é possível não ter contribuído.

Deste modo, uma herança a ser dividida entre 5 beneficiários deve ser tributada considerando os valores que cada um recebe, mas a soma das tributações individualizadas não deve ser maior do que no caso de uma herança transferida a um único beneficiário.

A segunda característica se dá no aspecto territorial, apontando uma estrutura ótima que a tributação deve se dar no destino. Nesse sentido, esclarece a Mirrlees Review que, se houver uma herança advinda de diferentes origens, deverá ser considerada a soma dos valores dos bens e direitos para efeito de determinação da alíquota aplicável. Se um mesmo indivíduo recebe diferentes heranças, os valores deverão ser somados para efeito de aplicação da alíquota pertinente na tabela progressiva.

Por último, a terceira diretriz apontada pela estrutura ótima de tributação da transferência de riqueza é a de que, se o objetivo maior desse tributo é gerar redistribuição, devem ser utilizados tratamentos especiais, particulares, diferenciando-se a alíquota de acordo com a idade daquele que recebe o bem ou direito, como também de acordo com o grau de proximidade entre aquele que transfere e aquele que recebe.

É de se apontar a experiência de países da OCDE, em que se tributa com alíquotas menores os valores transferidos entre parentes mais próximos. Na Alemanha, por exemplo, há três classes. A primeira é composta por esposas, filhos, netos, bisnetos, pais e avôs. Nesta hipótese, a tributação começa com uma alíquota de 7% para tributar transferências a partir de € 75.000,00, 11% para transferências acima de € 300.000,00 e 15% operações acima de € 600.000,00. A segunda classe é composta por irmãos, sobrinhos e parentes por afinidade.

Nesse caso, as alíquotas são 15%, 20% e 25%. Por fim, uma terceira classe abrange todos os demais casos, e a tributação nessa hipótese ocorre através de uma alíquota única de 30%⁵².

Uma razão para essa diferenciação, como esclarecem Robin Boadway, Emma Chamberlain e Carl Emmerson (2011) é que, quando há maior proximidade de parentesco, muitas vezes o beneficiado contribuiu de alguma forma para a formação do patrimônio, como acontece frequentemente entre pais e filhos ou entre cônjuges. No caso de transferência entre parentes mais distantes ou pessoas sem relação parental, normalmente o beneficiado recebe bens ou direitos sem ter tido qualquer esforço ou outro tipo de relação com a produção deles, justificando uma maior contribuição para a sociedade por meio do tributo.

Um alerta apontado pela Mirrlees Review é no sentido do aumento da complexidade do sistema e consequente elevação dos custos administrativos, já que, quanto mais alíquotas e diferenciações um sistema possui, mais complexo fica o tributo e mais distorções podem acontecer. Por óbvio, cada país deve ponderar o balanço entre eficiência econômica e redistribuição.

Além dessas diretrizes, um ponto de bastante destaque na Mirrlees Review é a tributação múltipla dos bens passados de uma geração para a próxima, é dizer, o período de tributação. No caso dos tributos sobre a transferência de riqueza tem-se como necessário observar recebimentos de forma contínua, para efeito de determinar qual a alíquota aplicável. A proposta da teoria ótima da tributação é realizar a soma de todas as transferências recebidas por determinado indivíduo, evitando a diminuição da base de cálculo ao longo do tempo para se atingir faixa de isenção ou faixa com alíquota menor.

Exemplificativamente, se um indivíduo recebe um bem no valor de R\$ 90.000,00 e a faixa de isenção tem como teto R\$ 100.000,00, não se paga o tributo. Se, após um determinado período o mesmo indivíduo recebe um novo bem no valor de R\$ 30.000,00, ele deverá pagar o tributo como se estivesse recebendo um bem no valor de R\$ 120.000,00. Importante destacar, no entanto, que a Mirrlees Review sugere o uso de alíquotas marginais, razão pela qual a tributação apenas se inicia a partir do primeiro centavo após o limite da faixa.

Por último, faz referência o estudo coordenado por James Mirrlees à experiência americana de tributação da transferência de riqueza. Nos Estados Unidos, os tributos, seja o

⁵² Fonte: *Wealth Transfers and Tax Planning: Evidence for the German Bequest Tax*, p. 8. Disponível em: <http://ftp.iza.org/dp11120.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2018.

federal, sejam aqueles criados em nível estadual, que incidem sobre a transferência de riqueza têm um modelo semelhante ao do imposto sobre grandes fortunas (*wealth tax*) criado em alguns países, ou seja, eles procuram atingir apenas grandes transferências, conferindo uma taxa de isenção bem larga para que menores transferências não sofram o peso dos tributos.

No ano de 2015, as transferências de riqueza até um valor de US\$ 5.430.000,00 não foram tributadas, mas, por outro lado, aquelas acima desse valor são tributadas sob uma alíquota fixa de 35%⁵³.

3.3.4 Tributação ótima e demais segmentos econômicos

Com o desenvolvimento da teoria da tributação ótima, a doutrina aponta modelos para quase todos os segmentos econômicos, valendo destacar que no excelente estudo coordenado por James Mirrlees, a tributação ótima oferece a estruturação para uma tributação ambiental ótima, tributação para desincentivo de mudanças climáticas, modelos de tributação ótima da poupança para aquisição de imóveis próprios, da poupança, da tributação imobiliária, da renda corporativa, da renda corporativa em um contexto internacional, de microempresas etc.

Para a realidade do sistema tributário brasileiro, vale trazer que há fortes argumentos no sentido de que o imposto de transmissão onerosa de bens imóveis inter vivos, o ITBI, chamado de *Stamp Duty*, *Stamp Duty Land Tax* ou *Stamp Duty Property Tax*, simplesmente não deveria existir.

Como destaca a Mirrlees Review (MIRRLEES et al., 2011, p. 404)⁵⁴, muitos países sequer instituíram esse tributo, ou, se instituíram, depois o extinguiram. A principal razão econômica é o forte efeito distorcivo do imposto nas negociações de compra e venda de imóveis, afetando as decisões sobre a moradia, sendo, pois, muito ineficientes.

Análise econômica realizada por Aida Caldera Sánchez e Dan Andrews (2011, p. 191 e 192) concluiu que os custos impostos pelo estado sobre as transações de imóveis são cruciais para uma maior ou menor mobilidade da moradia⁵⁵. O custo alto prejudica as

⁵³ Disponível em: <<http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&Self-Employed/Whats-New-Estate-and-Gift-Tax>>. Acesso em: 10. nov. 2017.

⁵⁴ “There is no sound case for maintaining stamp duty and we believe that it should be abolished. Simply removing it would create windfall gains for existing owners, as it will largely have been capitalized into property values; so a reasonable quid pro quo for its abolition is that a similar level of revenue should be raised from other, more sensible, property taxes”

⁵⁵ “The transaction costs indicator covers a number of different types of monetary costs and fees incurred when buying and selling a property. These include transfer taxes, such as stamp duties,

decisões das famílias (imóveis residenciais) e dos empresários (imóveis comerciais) no momento de adquirir um imóvel novo que irá beneficiar sua vida pessoal e/ou profissional. Isso afeta negativamente o trabalho e as alocações do mercado.

Apontam Sánchez e Andrews que vários países não têm um imposto sobre as transações de imóveis e têm conseqüentemente um barateamento dessas operações, destacando o estudo as experiências da Nova Zelândia e México.

De todo modo, à luz da teoria da tributação ótima, deve-se adotar para o ITBI alíquotas marginais progressivas, reduzindo a ineficiência econômica na medida em que aqueles com maior elasticidade de riqueza e renda são menos afetados pelos valores dos tributos.

Percebe-se, pois, o elevado grau de desenvolvimento da teoria, que hoje abarca, em sua totalidade, todos os fenômenos tributários contemporâneos.

3.4 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA E PRAXIS TRIBUTÁRIA

Como conclusão deste capítulo, é de se perguntar se a teoria da tributação ótima tem sido aplicada, e mais, se suas diretrizes têm sido observadas nas políticas fiscais de países, ou se tal teoria é apenas um exercício teórico para um mundo ideal, distante da realidade.

Como pontua Robin Boadway (2012, p. 7), o estudo de sistemas fiscais ótimos evoluiu consideravelmente nas últimas quatro décadas, começando como espécie de revolução tributária para, mais recentemente, adaptar-se aos avanços em análise econômica. Ao mesmo tempo, os sistemas fiscais em todo o mundo mudaram, absorvendo algumas ideias-chave da teoria da tributação ótima e negligenciando outras.

Heady (1993, p. 42) passa mensagem no sentido de que a tributação ótima pode ajudar em algumas, mas não em todas as áreas da política fiscal, enquanto N. Gregory Mankiw, Matthew Weinzierl, e Danny Yagan (2009, p. 25) mostram, por um lado, que, no mínimo, há claras vitórias parciais da teoria e, por outro, alguns resultados da tributação ótima não são identificáveis na atual política fiscal.

Como aplicações da teoria, apontam Mankiw, Weinzierl e Yagan (2009, p. 25) que talvez a mais importante seja a tendência mundial para a redução da tributação da renda do capital, pelo menos nas alíquotas aplicadas. Além disso, a tendência mundial em relação aos

registration fees incurred when registering the property in the land registry, notarial or other legal fees and typical real estate agency fees” (SÁNCHEZ e ANDREWS, 2011, p. 191 e 192).

sistemas tributários com taxas de imposto mais uniformes pode ser vista como um reflexo das lições do trabalho teórico.

James Alm (1996, p. 131), de forma mais conservadora, considera que as regras da tributação influenciadas pela teoria da tributação ótima devem variar, inclusive significativamente, de acordo com as diferentes economias sujeitas a essa análise. Ou seja, o desenho de um sistema tributário deve sempre considerar as circunstâncias particulares.

Na tributação do consumo (bens e serviços), as conclusões da teoria são mais facilmente observadas: base de cálculo ampla, certa uniformidade de alíquotas, tributação progressiva com fins de redistribuição. Percebe-se assim que as semelhanças superam as diferenças. Houve uma adoção quase generalizada de sistemas de imposto sobre o valor agregado (IVA), em muitos casos, substituindo sistemas altamente diferenciados de impostos sobre vendas. O modelo do IVA tende a ser amplo, incluindo quase todos os bens e serviços, e com uma taxa de imposto principal, embora com exceções.

Já na tributação ótima de renda, as indicações de uso de alíquotas marginais, a utilização mínima de incentivos fiscais, bases de cálculo amplas têm tido aplicação em grande número de países. Foi visto que os impostos e transferências de renda são o principal veículo para se atingir objetivos redistributivos, e o fazem através de estruturas tarifárias progressivas. No entanto, como alerta Boadway (2012, p. 8), as estruturas tarifárias tornaram-se mais uniformes ao longo do tempo. Houve experimentação em alguns países com estruturas de taxa praticamente única, e em outros com estruturas de tributação distintas, variando de acordo com a fonte de receita. Um modelo comum sempre lembrado é o imposto de renda dual originário dos países nórdicos, no qual uma estrutura tarifária progressiva é aplicada aos rendimentos do trabalho e transferências, e uma taxa fixa para a renda do capital.

Em resumo, a busca por um esquema geral que especifique, para todos os países e em todos os momentos, os detalhes de um sistema de tributação ótima, certamente está fadada a falhar. Há, simplesmente, muitos detalhes que devem ser conhecidos, mas que são incognoscíveis para se implementar integralmente as diretrizes da teoria da tributação ótima. E mais, o modelo da tributação ótima, como todo modelo, possui limitações.

Ainda assim, isso não deve desencorajar a busca por modelo de tributação específico - e, especialmente, diretrizes para uma reforma tributária que se aplicam a um único país em um determinado momento, e que incorporam a maior parte das considerações discutidas aqui. Essas diretrizes serão necessariamente definidas em termos gerais. No entanto, se as diretrizes de um sistema tributário são geradas a partir de modelos que

incorporam as características trabalhadas pela teoria da tributação ótima, tais diretrizes oferecerão um mapa melhor para a política tributária de um país.

4 TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA E SUA APLICAÇÃO AO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Neste capítulo, será feita a apresentação das diversas propostas de reforma tributária apresentadas em nosso país, com destaque à atual proposta de reforma tributária sugerida pela Comissão Especial para análise, estudo e formulações de proposições relacionadas à Reforma Tributária, instituída pela Câmara de Deputados em 5 de agosto de 2015⁵⁶. A final, verificar-se-á a possibilidade de um sistema tributário brasileiro ótimo.

4.1 REFORMAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL. A REFORMA DE 1965

A reforma tributária de referência no Brasil, até o momento, ainda é a implementada em 1965, elaborada por Gilberto de Ulhôa Canto, Rubens Gomes de Souza e Gerson Augusto da Silva⁵⁷. Suas premissas básicas eram a redução do número de impostos; a criação de um sistema de repartição de receitas dos impostos da União para os estados e municípios e dos estados para os municípios; e a substituição dos fatos geradores representados por atos jurídicos por fatos de natureza econômica que pudessem medir a capacidade contributiva, tais como renda, consumo e patrimônio.

Na expressão utilizada por Francisco Oswaldo Neves Dornelles (2008, p. 4), a reforma de 1965 iniciou o ciclo “federalismo financeiro de integração”. A ideia original era, de um lado, reduzir a autonomia dos estados e dos municípios para instituir tributos (aos estados sobraram ICM e o ITBI e aos municípios, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN e o Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU), mas, por outro, criar canais de distribuição automática dos recursos arrecadados por uma máquina fiscal centralizada, a da União, com o que se visava maior eficiência administrativa a custos menores.

Os objetivos da reforma eram ousados: criar um sistema tributário realmente integrado, harmônico e de caráter nacional, compatibilizando, ainda, a competência tributária

⁵⁶ Para uma apresentação dos principais pontos da atual proposta de reforma tributária, vale verificar a exposição do Relator Deputado Luiz Carlos Hauly, disponível em: <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/541571-RELATOR-DA-REFORMA-TRIBUTARIA-APRESENTA-OS-PRINCIPAIS-PONTOS-DA-PROPOSTA.html>. Acesso em: 25 jan. 2018.

⁵⁷ A reforma de 1965 foi viabilizada no bojo de uma moldura política centralista e autoritária, já ultrapassada pela evolução histórica de nossos costumes políticos. É provável, aliás, que ela não tivesse sido possível num ambiente político democrático.

com as responsabilidades da União relativamente à política econômica social; reduzir o número dos impostos e fundar os fatos geradores em bases sólidas, para se evitar distorções e fatores de ineficiência; estruturar mecanismos adequados à utilização dos impostos para finalidades extrafiscais, vale dizer, como instrumentos de política econômica e social; racionalizar a arrecadação dos tributos, centralizando a legislação e a administração quanto a impostos, na esfera federal, mas estabelecendo mecanismos automáticos de distribuição do produto para as outras duas esferas; e remodelar determinados impostos, principalmente o de renda e o incidente sobre a produção industrial, de modo a permitir um aumento da progressividade global do sistema tributário, viabilizando uma mais justa divisão da carga tributária da sociedade (DORNELLES, 2008, p. 5).

Orientando-se por esses objetivos, a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, e a Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) ergueram o novo sistema, que classificou os impostos, segundo a categoria econômica, em quatro grupos: comércio exterior; patrimônio e renda; produção e circulação; e especiais. O sistema tributário instituído com 15 impostos se apoiava principalmente em dois impostos federais – um imposto de renda progressivo e um imposto seletivo sobre o consumo de produtos industrializados (IPI) – e em um imposto estadual de consumo, cobrado no momento da circulação, cujo fato gerador era a saída das mercadorias do estabelecimento industrial, comercial ou produtor – o ICM. Da arrecadação do imposto de renda e do IPI era destinado um percentual para os fundos de participação dos estados e dos municípios. Da arrecadação do ICM, um percentual pertencia aos municípios.

O Sistema Tributário de 1965 funcionou de forma bastante positiva até 1988 e presenciou o chamado “milagre econômico”, quando o país cresceu a taxas extremamente elevadas. É verdade que, devido a uma série de fatores, o sistema tributário nacional não pôde ser aplicado, desde logo e rigorosamente, de acordo com o espírito renovador que orientou a reforma tributária⁵⁸. A filosofia inicial da reforma – centralização da competência tributária com redistribuição do produto da arrecadação – foi também afetada por uma série

⁵⁸ Ricardo Varsano (1981, p. 31) esclarece que o imposto de renda foi imaginado desde a implantação do novo sistema, como instrumento, não só de arrecadação, mas também de política econômica e de justiça fiscal. Entretanto, o excesso de incentivos setoriais e regionais fez com que perdesse parte de sua eficácia como instrumento de geração de receita, bem como produzisse um impacto regressivo sobre o sistema tributário em seu todo, beneficiando principalmente as pessoas de classe de renda mais elevada. No que tange ao imposto sobre produtos industrializados, importante desvio decorreu da ampliação exagerada do seu campo de incidência. Isso afetou o seu caráter seletivo, uma vez que alcançava produtos de amplo consumo popular, fabricados predominantemente por pequenas e médias empresas nacionais, com utilização intensiva de mão-de-obra.

de medidas que, visando resolver problemas conjunturais, acabaram reduzindo os recursos transferidos aos estados e municípios⁵⁹.

A partir da segunda metade da década de 70, criou-se um consenso de que um dos efeitos da reforma de 1965 foi criar uma excessiva centralização da carga tributária na União. Essa centralização causava a insuficiência financeira e a dependência dos níveis locais de governo, obrigados a recorrer cada vez mais às transferências intergovernamentais voluntárias.

A reforma tributária de 1965, apesar de tida como revolucionária por vários motivos, como visto supra, teve, contudo, como consequência diversos efeitos negativos à economia nacional, como o desequilíbrio externo, o aumento da participação do estado na economia (responsável pela captação e distribuição de poupança, geração de infraestrutura básica e adequação do arcabouço institucional à indústria) e a elevação da concentração de renda⁶⁰.

Assim, coloca Ricardo Varsano (1996, p. 11) que o sistema tributário da reforma de 1965 já começava a mostrar os primeiros sinais de exaustão. A proliferação dos incentivos fiscais havia enfraquecido a sua capacidade de arrecadar e, a partir de 1975, o sistema praticamente deixou de ser utilizado como instrumento para novas políticas. Suas más características quanto à equidade haviam se acentuado a ponto de exigir ajustes na legislação do IR, realizados em 1974, com o intuito de mitigar a regressividade da tributação. Os estados e municípios começavam a esboçar reação ao baixo grau de autonomia, o que sustou o processo de crescente centralização das decisões a que haviam sido submetidos.

⁵⁹ Os percentuais que constituíam os fundos de participação dos estados e municípios, originalmente fixados em 20% do produto da arrecadação do IPI e do imposto de renda, foram reduzidos, em 1969, para 10%, permanecendo nesse nível até 1975, quando começaram a ser continuamente elevados por várias emendas constitucionais (OLIVEIRA, 1981, p. 81).

⁶⁰ A concentração de renda que ocorreu no período é uma das principais críticas ao sistema não apenas tributário, mas econômico, da reforma de 1965. Os críticos argumentaram que os governos militares tinham a concentração como estratégia necessária para aumentar a capacidade de poupança da economia, financiar os investimentos e com isso o crescimento econômico, para que depois todos pudessem usufruir. Outros analistas concordavam com a posição oficial de que a concentração da renda era uma tendência natural de um país que se desenvolvia e que demandava crescentemente mão-de-obra qualificada. Dada a escassez dessa mão-de-obra, houve aumento maior da renda dos profissionais mais qualificados em relação aos menos especializados (cuja oferta era abundante). Defendiam ainda que, apesar da concentração da renda ter aumentado, a renda per capita de toda a população cresceu, o que significa que todos devem ter melhorado em termos de condição de vida, embora as classes mais ricas tivessem melhorado mais do que as classes mais pobres (GREMAUD, VASCONCELLOS e TONETO JÚNIOR, 2007, p. 409)

4.2. A REFORMA DE 1988

A reforma tributária de 1988 ocorreu dentro de um contexto reformista maior, que foi a elaboração da Constituição de 1988. Ao contrário da reforma de 1965, que foi elaborada por técnicos de gabinete de um regime autoritário, a reforma de 1988 foi elaborada por políticos em um contexto de ampla democracia e participação social. Daí ter como um de seus principais focos objetivos redistributivos, e não a eficiência econômica.

A crítica à centralização do sistema anterior, somada ao processo de redemocratização do país, em que a descentralização foi associada à democracia, fez com que o principal objetivo da reforma de 1988 fosse a redefinição das competências tributárias.

A descentralização tributária ocorreu mediante dois mecanismos: por um lado, ampliou - se a porcentagem de tributos federais repassados aos FPE e ao FPM, de maneira que esses fundos passaram a dispor de 21,5% e 22,5%, respectivamente, do IR e do IPI. Estabeleceu-se também cláusula de repartição de impostos residuais, que determinava que todo novo imposto criado pela União deveria ter um repasse semelhante para estados e municípios. Os tributos estaduais foram fortalecidos e os estados dispuseram de maior autonomia sobre eles. Foi suprimida a faculdade, atribuída pela Constituição de 1967 à União, de impor condições ou restrições aos entes subnacionais pelos recursos das transferências do FPE e do FPM. Nesse processo, os cofres municipais foram particularmente beneficiados, pois além da já mencionada ampliação do FPM, eles tiveram aumentada sua parcela de transferências do ICMS de 20% para 25%, além da competência ampliada através dos impostos sobre transmissão inter vivos de bens imóveis (antes cobrado pelos estados) e sobre vendas a varejo de combustíveis, exceto óleo diesel (IVVC).

José Serra e José Roberto Afonso (1991, p. 49) estimam que a reforma constitucional, depois de computadas todas as medidas (inclusive relativas às contribuições sociais), provocaram, por um lado, uma perda líquida para a União de 0,6% do PIB ou 4% das receitas tributárias pré-reforma. Por outro, os estados ganhavam 0,7% do PIB ou mais 10% de receitas disponíveis e os municípios, 0,9% do PIB ou mais 26% em receitas. No agregado, a carga tributária aumentou 1% do PIB.

Além da descentralização, a Constituição de 1988 criou outra inovação: o Orçamento da Seguridade Social. Ele visa financiar as atividades típicas de bem-estar social: saúde, previdência e assistência social, sendo constituído por instrumentos tributários denominados contribuições sociais. Ao contrário dos impostos, as contribuições são exclusivas da União e

não são repartidas com estados e municípios. Algumas contribuições antigas se enquadraram neste sistema, como o Programa de Integração Social (PIS), o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e as tributações sobre a folha de salários pagas por empregados e empregadores. Paralelamente, foi criada uma contribuição baseada no faturamento das empresas, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), e a previsão de uma contribuição sobre o lucro das empresas.

A gênese da COFINS é ilustrativa do espírito descentralizado e pouco coordenado da constituinte. A contribuição foi desenhada por duas comissões separadas, e possuía em cada uma das comissões objetivos diferentes (VARSANO, 1996, p. 15). Na Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças da Assembleia Nacional Constituinte foi estabelecido que um imposto federal, o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), seria usado para financiar um fundo temporário que coordenaria o processo de descentralização. Esse fundo proveria recursos adicionais aos entes subnacionais, com vistas a fornecer condições para assumir os encargos antes exercidos pela União. Após um prazo de transição, o fundo se extinguiria, pressupondo que o aumento de arrecadação dos estados e dos municípios permitiria que eles exercessem suas atividades com arrecadação própria.

Já a Comissão de Ordem Social criou a previsão de uma contribuição permanente sobre o faturamento das empresas com características bem próximas do FINSOCIAL. A Comissão de Sistematização decidiu unificar as propostas e criar a COFINS. Assim se eliminou a proposta de se criar um sistema organizado de descentralização dos encargos federais elaborada na Comissão de Finanças e se criou um tributo cumulativo de péssima qualidade.

Vê-se, assim, que faltou um melhor esforço de sistematização e consistência durante a Assembleia Constituinte. Como se iniciaram os trabalhos com a divisão das matérias entre dezenas de comissões e subcomissões, as contribuições e outras formas de exigências compulsórias foram surgindo nos relatórios que tratam de outros títulos e capítulos diferentes ao do sistema tributário. Ou seja, por um lado, a Comissão de Finanças, formada por menos de 10% do total de constituintes da Assembleia, examinava os impostos e aprovava a redução do seu número, as restrições para que fossem facilmente majorados e raramente criados novos, a descentralização da receita, entre outros pontos. E, por outro, as demais comissões, especialmente em torno da ordem social, contribuições eram criadas e cravadas no texto constitucional, facilitava-se sua cobrança e não havia previsão da repartição federativa de seus recursos.

Pode-se afirmar, pois, que, do ponto de vista econômico, a reforma de 1988 piorou a qualidade dos tributos e do federalismo fiscal. Foram criadas uma série de tributos em cascata através das contribuições sociais. Houve uma descentralização brusca da receita sem uma descentralização compatível dos encargos. O processo de transição elaborado pela Comissão de Tributação, Orçamento e Finanças se perdeu no processo constituinte, gerando uma descentralização desordenada. Contraditoriamente, esse processo tumultuado resultou em uma descentralização menor e mais lenta do que os constituintes desejavam, pois os governos subnacionais se recusaram a assumir determinados encargos, mesmo quando o governo nacional já não estava mais oferecendo estes serviços. A constituinte trabalhou em um contexto de déficit fiscal prolongado, e ainda criou novos direitos sociais, mas a reformulação tributária não foi suficiente para elevar os impostos a um nível condizente com as necessidades do orçamento. Como resultado, a descentralização contribuiu para agravar esta situação, pois o aumento dos recursos dos estados e municípios provocou quase de imediato uma elevação em seus gastos, aumentando o déficit público. Uma vez que a União permaneceu com muitas competências, gerou-se uma demanda por aumento de receita no governo central. A União buscou recursos suficientes para reequilibrar seu orçamento e o orçamento dos demais níveis de governo. O custo desse equilíbrio foi o aumento da carga tributária.

4.3. REFORMAS PÓS 1988

A partir do quadro descrito na seção anterior, a estrutura tributária montada pela reforma de 1988 causou questionamentos desde cedo. Já no início do governo Collor foi constituída a Comissão Executiva de Reforma Fiscal, composta por cerca de 30 especialistas em finanças públicas e presidida por Ary Oswaldo. A Comissão entregou suas conclusões ao presidente em julho de 1992, e propôs uma ampla reforma, que tratou da tributação sobre renda, patrimônio, consumo, criação de um imposto sobre transações financeiras, reformas no sistema de previdência e outros assuntos referentes ao gasto público (VIOL, 2000, p. 28). A proposta, no entanto, não chegou a se transformar em Proposta de Emenda Constitucional (PEC) devido ao caráter breve e tumultuado do governo Collor.

Paralelamente, em 1991 a PEC n.º 48, de autoria do Deputado Luiz Carlos Hauly (PSDB - PR), já propunha algumas alterações no sistema, ainda que de maneira pontual. A proposta do Deputado Hauly foi um caso de reforma incremental e bem-sucedida, pois se

transformou na Emenda Constitucional n.º 3, de 1993. Segundo Rangel e Medeiros Neto (2003), a Emenda Constitucional n.º 3, de 1993 contou, para sua aprovação, com a efetiva participação das lideranças e bancadas do Poder Executivo. Embora, por sua pequena abrangência, não possa ser chamada de reforma tributária, essa emenda introduziu importantes inovações no Sistema Tributário, como, por exemplo, a tributação sobre a movimentação financeira, a constitucionalização do instituto da substituição tributária e a extinção do Imposto sobre a Venda a Varejo de Combustíveis, de competência municipal.

As propostas da Comissão Executiva de Reforma Fiscal voltaram ao debate na revisão constitucional, em 1993 e 1994, mas sem sucesso.

Com o fracasso do processo de Revisão Constitucional, uma nova proposta de Reforma Tributária veio a ser apresentada logo no primeiro ano de governo do então presidente Fernando Henrique Cardoso, a PEC n.º 175, de 1995 (PEC 175/95). A proposta instituía o ICMS federal e estabelecia isenção de impostos sobre as exportações. O ICMS teria alíquota única em todo o país, índice a ser definido pelo Senado. Um objetivo evidente era neutralizar a chamada guerra fiscal entre os estados.

À proposta elaborada pelo governo do Presidente Fernando Henrique foram apensadas outras oito propostas de emenda constitucional, que à época estavam em discussão no Congresso Nacional. Ao se abrir o prazo para recebimento de propostas de alteração da própria emenda, foram apresentadas mais 98 emendas à PEC 175/95. Destas 98 emendas, três propostas de alteração total do sistema tributário. Coube ao Deputado Mussa Demes, relator da Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados, fazer um primeiro trabalho de integração das várias propostas, tentando encontrar um denominador comum para a conciliação de tão variadas espécies de sugestões. Assim, somente em julho de 1996, o primeiro relatório sobre a PEC 175/95 foi apresentado por seu relator, sendo este primeiro relatório complementado já em outubro de 1996 (MACIEL, 2009, p. 24 e 25).

Apesar de três pareceres sobre a reforma, nenhum deles foi votado durante o primeiro governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso, pois a comissão especial da reforma tributária não conseguia obter quórum para as reuniões, devido às ausências dos deputados governistas (RANGEL e MEDEIROS NETTO, 2003, p. 5). Em 1999, os deputados da legislatura recém iniciada resolvem reiniciar discussões acerca da PEC 175/1995, à revelia do Executivo. Em novembro de 1999, o Deputado Mussa Demes apresentou seu quarto relatório, contando com o apoio dos deputados da comissão.

No entanto, o Ministério da Fazenda divulga uma nota (Ministério da Fazenda, 1999)⁶¹ onde critica fortemente o trabalho da Comissão, e prevê a falência do sistema tributário brasileiro caso a reforma seja aprovada. A primeira frase na nota é emblemática: a Proposta de Reforma Tributária do relator Mussa Demes encerra vários problemas estruturais e operacionais, que podem comprometer a eficiência do Sistema Tributário Nacional. Em certa passagem, a nota diz que, em verdade, o modelo proposto, em vez de primar pela simplificação e racionalização do sistema, acaba por torná-lo ainda mais complexo. Citando um estudo do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o Ministério da Fazenda diz que a falta de um mecanismo efetivo de equalização impõe perdas de cerca de 95% para Tocantins, 61% para Rondônia, 41% para o Mato Grosso e 17% para a Bahia, apenas para citar alguns exemplos. Três propostas são particularmente danosas ao governo: o fim da CPMF; a permissão para que créditos do IVA federal sejam compensados pelo imposto de renda e contribuições sociais; e um estranho mecanismo por meio do qual as transferências federais aos governos subnacionais ficam vinculadas à arrecadação dos estados, ou seja, quanto mais os estados arrecadarem, maiores devem ser a transferências a eles próprios.

Em 1º de março de 2000, a Comissão Especial encerra seus trabalhos de quatro anos e meio aprovando o relatório. Porém, longe de um amplo consenso, a reforma nunca entrou em pauta no plenário da Câmara dos Deputados. Em 2001, o governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso lança sua última estratégia para esvaziar a PEC 175/1995, e envia uma nova proposta ao parlamento, a PEC 383/2001. Essa é a mais enxuta de todas as propostas constitucionais de reforma tributária do Executivo, alterando cinco artigos e vinte e seis itens da Constituição, e se concentrando exclusivamente sobre a reforma do ICMS. Até o final do governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso, nem a PEC 175/1995 nem a PEC 383/2001 foram apreciadas, e ambas as propostas encontram seu ocaso definitivo em 2003, quando o novo governo as retira do Congresso.

O governo Lula retoma a discussão sobre a reforma tributária já em seu primeiro ano (MACIEL, 2009, p. 27). Em 30 de abril de 2003, o Presidente vai ao Congresso, acompanhado dos vinte e sete governadores e de prefeitos da maioria das capitais, entregar as propostas de reforma previdenciária e tributária. O simbolismo do ato era claro: as reformas eram fruto de um amplo consenso prévio, principalmente do ponto de vista federativo. Mas a realidade mostrou-se distinta. Desde o seu início, a reforma teve uma tramitação tumultuada.

⁶¹ Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/1999/r991123>>. Acesso em: 25 jan. 2018.

Do ponto de vista federativo, os estados e municípios usaram a reforma como oportunidade para pressionar o governo federal por mais recursos. Do ponto de vista do Executivo, as concessões prévias à reforma pareceram ter sido puro desperdício de recursos, pois elas foram ignoradas no parlamento. Quando a proposta chegou no Congresso, a negociação voltou à estaca zero e os atores exigiram mais concessões. Do ponto de vista da sociedade, a reforma foi atacada por ser considerada tímida e propensa ao aumento da carga tributária. Para contornar estas dificuldades, o relator da reforma incorporou uma série de propostas adicionais.

As propostas adicionais aumentaram as polêmicas, e, ao final, chegou-se a uma paralisia decisória. O governo, então, esforçou-se para aprovar apenas duas medidas, a prorrogação da CPMF e da Desvinculação das Receitas da União, aprovadas e publicadas na EC 41/2003.

Em 2007, já no segundo governo Lula, o relator da PEC 41/2003, Deputado Virgílio Guimarães (PT-MG), apresenta uma nova proposta: a PEC 31/2007. A proposta tem 169 coautores, mostrando o apelo político da reforma.

O governo volta a investir na reforma em 2008, quando envia sua segunda proposta ao parlamento: a PEC 233/2008. Ela incorpora a maioria dos pontos da PEC 31/2007 e adiciona uma nova estratégia: a definição, na própria PEC, dos mecanismos de transição para o novo modelo tributário (JUNQUEIRA, 2010, p. 115).

Mais uma vez, o roteiro típico das reformas tributárias se repetiu, e a PEC 233/2008 nunca chegou a ser apreciada no plenário da Câmara dos Deputados.

Em agosto de 2009 o principal articulador da reforma, Bernard Appy, deixa seu posto no Ministério da Fazenda, praticamente anulando as chances de a reforma ser aprovada no governo Lula.

Vê-se, assim, que, apenas de Fernando Henrique Cardoso a Luiz Inácio Lula da Silva, foram cinco propostas patrocinadas pelo Executivo de reforma do sistema de impostos, taxas e contribuições, e todas com um mesmo desfecho: a ideia de uma reforma ampla abandonada pelos impasses, sendo substituída por medidas pontuais (JUNQUEIRA, 2010, P. 116).

4.4 A COMISSÃO ESPECIAL PARA ANÁLISE, ESTUDO E FORMULAÇÕES DE PROPOSIÇÕES RELACIONADAS À REFORMA TRIBUTÁRIA, E SUA PROPOSTA

Em 22 de agosto de 2017, o Relator da Comissão Especial para análise, estudo e formulações de proposições relacionadas à Reforma Tributária, Deputado Luiz Carlos Hauly, apresentou sua proposta⁶².

A partir das discussões realizadas nas audiências públicas e nas reuniões da Comissão, foi possível traçar um diagnóstico do sistema tributário brasileiro. A conclusão é que nosso sistema é altamente complexo, composto por tributos em demasia, com concentração excessiva sobre o consumo, e que exige um alto custo administrativo tanto por parte do contribuinte, quanto da Administração Tributária.

Em particular, destaca o relator a necessidade de se reformular o ICMS, após criticar a existência de 27 legislações e a prática de atração de investimentos por meio da concessão de benefícios fiscais indevidos.

Destaca-se ainda no relatório a existência de diversos tributos cumulativos, o que permite a incidência de tributo sobre tributo, assim como falhas na apuração dos não-cumulativos, como o PIS, a COFINS, o IPI e o ICMS, em especial pela dificuldade na utilização de créditos relativos às operações com bens e serviços empregados, usados ou consumidos na atividade econômica, bem como na apropriação dos créditos relativos a bens e direitos do ativo imobilizado e intangível.

Na tributação da renda, as diferenças entre o imposto aplicado às pessoas físicas e às jurídicas, com significativas vantagens para as últimas, têm gerado o fenômeno em que pessoas físicas se organizam como pessoas jurídicas com o objetivo de, além de diminuir sua carga tributária, talvez burlar a legislação previdenciária e trabalhista.

Diante desse quadro, conclui o relator que o sistema tributário brasileiro impede o crescimento econômico, estabelecendo a concorrência predatória, e estimula a corrupção, a sonegação, a elisão e o subemprego.

Aponta, então, o relator, urgente necessidade de uma reforma tributária profunda como remédio inescapável para ajudar o Brasil a retomar o crescimento⁶³. Assim, expõe o

⁶² Para uma apresentação dos principais pontos da atual proposta de reforma tributária, vale verificar a exposição do Relator Deputado Luiz Carlos Hauly, disponível em: <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/541571-RELATOR-DA-REFORMA-TRIBUTARIA-APRESENTA-OS-PRINCIPAIS-PONTOS-DA-PROPOSTA.html>. Acesso em: 25 jan. 2018.

Deputado Luiz Carlos Hauly ter buscado propor uma reforma que simplifica sobremaneira o sistema, em especial a tributação sobre o consumo e, ao mesmo tempo, busca garantir que todos os entes federativos preservem, nos primeiros anos após a mudança, sua arrecadação tributária, líquida de transferências, sem aumento de carga tributária. É proposta ainda uma transição confortável do sistema antigo para o novo, de forma a permitir uma adaptação tranquila e segura de todos os agentes envolvidos.

Dentre os diversos modelos de tributação discutidos nas audiências públicas⁶⁴, escolheu-se um sistema similar ao adotado pela maior parte dos países europeus, baseado em um imposto de renda, um imposto sobre valor agregado incidente sobre bens e serviços e um imposto seletivo monofásico sobre itens específicos. Diante das peculiaridades de nosso sistema federativo, optou-se por deixar o imposto de renda e o imposto seletivo na esfera federal, e o imposto sobre valor agregado com competência estadual, mas com legislação unificada nacionalmente. Ainda seguindo a experiência internacional, a proposta resolve transferir o resultado da tributação sobre a propriedade, em sua quase totalidade, para a esfera municipal, ainda que deixando a competência de cobrança de alguns deles com outros entes federativos por questão de eficiência administrativa.

As alterações propostas dividem-se em sugestões alteração da redistribuição das competências tributárias e da partilha e, em síntese, são as seguintes⁶⁵:

1) Redistribuição das competências tributárias. A proposta busca promover significativa simplificação no sistema tributário, com a extinção dos seguintes tributos: IPI, IOF, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), PIS, Pasep, COFINS, Salário-Educação, Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico sobre Combustíveis (CIDE-

⁶³ Ver documento, de autoria do Deputado Luiz Carlos Hauly, intitulado Reforma Tributária Proposta, disponível em <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/541571-RELATOR-DA-REFORMA-TRIBUTARIA-APRESENTA-OS-PRINCIPAIS-PONTOS-DA-PROPOSTA.html>>. Acesso em: 25 jan. 2018.

⁶⁴ No período de agosto de 2015 a fevereiro de 2017, foi realizado um total de 10 (dez) audiências públicas pela Comissão Especial para análise, estudo e formulações de proposições relacionadas à Reforma Tributária, de acordo com informações da Câmara de Deputados, disponíveis em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/audiencias-publicas>>. Acesso em: 25 jan. 2018.

⁶⁵ As alterações propostas pela Comissão Especial para análise, estudo e formulações de proposições relacionadas à Reforma Tributária encontram-se resumidas no documento, de autoria do Deputado Luiz Carlos Hauly, intitulado Reforma Tributária Proposta, disponível em <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/541571-RELATOR-DA-REFORMA-TRIBUTARIA-APRESENTA-OS-PRINCIPAIS-PONTOS-DA-PROPOSTA.html>>. Acesso em: 25 jan. 2018.

Combustíveis), todos federais; ICMS estadual; e ISSQN municipal. Em seus lugares, surgem um imposto sobre o valor agregado de competência estadual, chamado de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), e um imposto sobre bens e serviços específicos, de competência federal, denominado Imposto Seletivo (IS). São preservadas as contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento. Na tributação da propriedade, o ITCMD passa para a competência federal, com toda a arrecadação destinada aos Municípios, enquanto o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), apesar de continuar na órbita estadual, também terá suas receitas totalmente direcionadas para os Municípios.

Nesse contexto, as competências tributárias serão assim divididas:

	União	Estados e Distrito Federal	Municípios
Impostos	sobre o comércio exterior (Impostos de Importação e Exportação), sobre a Renda (IR), sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), sobre Grandes Fortunas (IGF), Seletivo (IS), sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), extraordinários de guerra e derivados da competência residual	sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) e sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); sobre Transmissão "Inter Vivos" de Bens Imóveis (ITBI)
Contribuições	previdenciárias (do empregador sobre a folha, do empregado sobre o salário), de intervenção no domínio econômico (CIDE), sociais gerais (sistema "S"), derivadas da competência residual, de interesse das categorias profissionais ou econômicas (contribuição sindical, CREA, CRM, CRC, entre outras), e sobre receitas de concursos de prognósticos	para custeio da previdência de seus servidores	para custeio da previdência de seus servidores, e para custeio do serviço de iluminação pública
Demais espécies Tributárias	Taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios	Taxas e contribuições de melhoria.	Taxas e contribuições de melhoria.

Fonte: elaboração própria, a partir do relatório final da Comissão Especial para análise, estudo e formulações de proposições relacionadas à Reforma Tributária.

Em relação aos tributos de competência da União, destaca a proposta que o imposto de renda incorporará a CSLL, e por isso terá suas alíquotas ampliadas, devendo essa mudança ser feita pela legislação ordinária. Além disso, há previsão de cobrança do imposto de renda sobre o valor das verbas indenizatórias que superem o gasto ou patrimônio indenizado.

O Imposto Seletivo foi criado para trazer a alíquota do IBS, o imposto sobre valor agregado estadual, para níveis compatíveis com a média dos países desenvolvidos, e terá sua arrecadação compartilhada com os Estados, nos termos de lei complementar a ser editada. Trata-se de versão dos impostos sobre consumo de produtos específicos (*excises taxes*), consolidados na experiência internacional. Esse tributo será cobrado sobre as seguintes categorias de produtos e serviços, definidas no texto constitucional: petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, novos, bem como pneus, partes e peças nestes empregados.

Lei complementar definirá quais os produtos e serviços dessas categorias estarão incluídos no Seletivo e, sobre os demais, incidirá IBS.

Quanto à tributação do patrimônio, o ITCMD passa à esfera federal com o objetivo de se tornar significativo imposto sobre o patrimônio, como é feito nos países da OCDE - esclarece o Relator -, mas toda a sua arrecadação será transferida para os Municípios, seguindo a lógica de manter o resultado da tributação sobre a propriedade na esfera local.

Na versão inicial apresentada, o financiamento da Previdência Social fica mantido no formato atual.

É em relação aos tributos de competência de estados e do Distrito Federal que a proposta traz maiores mudanças. O IBS, o imposto sobre valor agregado, será instituído por lei complementar federal, com regulamentação única, arrecadação centralizada e fiscalização realizada pelos estados e pelo Distrito Federal. Esse imposto será não-cumulativo, com concessão de crédito financeiro, sem incidência de imposto sobre imposto, com arrecadação integral para o estado de destino, e não onerará bens do ativo fixo nem produtos exportados.

A proposta indica ainda a intenção de uma cobrança uniforme do IBS, com alíquota idêntica para quase a totalidade dos produtos e serviços, garantindo-se uma tributação mais baixa apenas para os alimentos, medicamentos, transporte público e bens do ativo imobilizado, sendo vedada a concessão de benefício fiscal para qualquer outro produto ou serviço.

Quanto ao IPVA, prevê a proposta como hipótese de incidência a propriedade de embarcações e as aeronaves, com arrecadação transferida para os Municípios, seguindo a lógica de manter o resultado da tributação sobre a propriedade na esfera local.

Por último, em relação aos municípios, a proposta busca concentrar as receitas dos impostos patrimoniais e sua esfera, com a transferência da arrecadação do IPVA e do ITCMD para os Municípios.

Acrescenta a proposta previsão de criação de lei complementar federal, que determinará alíquotas mínimas dos impostos municipais e limites máximos para a concessão de benefícios fiscais, bem como estabelecerá uma política de reajustes mínimos da base de cálculo em caso de omissão do legislador local.

2) Partilha de receitas⁶⁶. Busca-se na reforma a garantia de que nenhum ente federado venha a ter perdas de arrecadação nos primeiros anos após a mudança. Para tal, é construído modelo de partilha dos novos tributos de forma a garantir participação a mais semelhante possível com a dos tributos atuais, com uma regra de transição gradual para o novo sistema, de modo que, nos cinco primeiros anos após a reforma, cada ente federado manterá o quinhão de sua arrecadação nos mesmos moldes dos anos anteriores, evitando-se perdas com o novo modelo.

Para isso, as arrecadações do IR, do IBS, do Seletivo, do IPVA e do ITCMD serão partilhadas entre União, Distrito Federal, cada Estado e cada Município de acordo com a média das arrecadações observadas nos três exercícios anteriores dos tributos IR, CSLL, IPI, ITCMD, IOF, COFINS, PIS, Pasep, Cide-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS, IPVA, ISSQN, deduzidas as entregas a outros entes federativos (FPE, FPM, FPEX e Cotas-parte de 25% do ICMS e de 50% do IPVA), que serão somadas à arrecadação do ente federativo que as recebeu. Foi também criada uma regra de transição de dez anos (do 6º ao 15º ano após a reforma) para transferir essa partilha com base nas arrecadações anteriores para o novo modelo.

Já em relação ao compartilhamento do resultado das receitas tributárias entre as esferas de Governo, a proposta busca que os estados, Distrito Federal e municípios

⁶⁶ As alterações propostas pela Comissão Especial para análise, estudo e formulações de proposições relacionadas à Reforma Tributária encontram-se resumidas no documento, de autoria do Deputado Luiz Carlos Hauly, intitulado Reforma Tributária Proposta, disponível em <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/541571-RELATOR-DA-REFORMA-TRIBUTARIA-APRESENTA-OS-PRINCIPAIS-PONTOS-DA-PROPOSTA.html>>. Acesso em: 25 jan. 2018.

participem na arrecadação do IR; que os estados e Distrito Federal participem na arrecadação do Seletivo; e que a União e os municípios participem na arrecadação do IBS.

É de se destacar ainda que a proposta traz a criação de dois fundos destinados a reduzir a disparidade da receita per capita entre estados e entre municípios, assim entendida a receita dos impostos próprios arrecadados por cada ente federativo, subtraídas as entregas constitucionais transferidas e adicionadas as recebidas, valor dividido pela população. O objetivo desses fundos é minimizar a discrepância de recursos públicos disponíveis para a realização de investimentos em infraestrutura, utilizando dados observados em exercícios anteriores, inclusive o esforço empregado pelo ente federativo na arrecadação dos próprios impostos.

No entanto, a proposta da Comissão Especial para análise, estudo e formulações de proposições relacionadas à Reforma Tributária parece perder rapidamente fôlego. Notícia publicada no jornal Valor Econômico, em 14 de novembro de 2017, coloca que o governo prepara um plano alternativo de reforma tributária que vai instituir um "sistema bifásico", pelo qual a União arrecadaria um tributo na saída do produto da indústria e outro na venda no varejo⁶⁷. Tudo seria controlado pelo sistema de notas fiscais eletrônicas. O ICMS permaneceria, mas PIS, COFINS, IPI, Cide e ISSQN seriam eliminados.

A ideia é não alterar, assim, a tributação do ICMS, de acordo com Gastão Alves de Toledo, assessor especial da Presidência da República. Antes da produção, não haveria tributação para a indústria, que deixaria de receber compensação de créditos. A tributação no varejo seria partilhada com os municípios, para substituir o ISSQN.

Logo, o plano alternativo em estudo prevê apenas dois tributos federais, cujas alíquotas seriam repartidas em percentuais complementares para manter a arrecadação atual, mas concentrada, sendo que a estimativa de alíquotas necessárias para a captação do mesmo montante arrecadado hoje, segundo Toledo, já está sob análise do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), Instituto Atlântico e Fundação Getúlio Vargas (FGV)⁶⁸.

⁶⁷ Disponível em: <http://www.valor.com.br/legislacao/5192699/uniao-estuda-reforma-tributaria-simplificada>. Acesso em: 25 jan. 2018.

⁶⁸ Idem.

4.5 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO ÓTIMO

A reforma tributária é tema recorrente no direito brasileiro. E mais, é sempre envolvido por aparente consenso: todos concordam que nosso sistema tributário é problemático e que, portanto, precisa ser modificado.

Estudiosos do Direito Tributário, economistas, políticos, empresários e cidadãos em geral parecem compartilhar a ideia de que o sistema tributário brasileiro precisa sofrer ampla reforma. Pode-se dizer com José Souto Maior Borges que a “[...] Reforma Tributária [...] representa uma aspiração nacional praticamente unânime” (BORGES, 1985, p. 53).

Além disso, como expõe Eurico Marcos Diniz de Santi, há também relativa convergência em relação aos problemas e expectativas sobre as premissas norteadoras de uma reforma tributária. São elas: “simplicidade, eliminação da cumulatividade dos impostos indiretos, redução da tributação sobre o trabalho, eliminação da tributação sobre o investimento e transparência do valor do tributo para o contribuinte de fato (econômico)” (SANTI, 2012, p. 56).

Embora o aparente consenso, as motivações, declaradas ou não, que levam cada grupo interessado a chegar à mesma conclusão são as mais diversas. Empresários, regra geral, querem a redução da carga tributária e a simplificação do sistema. Economistas costumam apontar as distorções que a dinâmica tributária existente causa na economia. Políticos, de um lado, por vezes ecoam as diversas vozes do quadro social nacional, mas, de outro, buscam geralmente aumentar a arrecadação tributária para os estados e municípios que representam.

Aires Fernandino Barreto corrobora o argumento, ao colocar que todos preconizam e aceitam uma reforma tributária: a União, mas desde que cresça a sua fatia no todo; os estados e municípios, desde que aumentem suas receitas, e, no outro lado, o contribuinte quer redução de tributos (BARRETO, 2005, p. 2).

Obviamente, o panorama acima desenhado é uma simplificação do complexo tecido social brasileiro, mas é o suficiente para demonstrar as diferentes tensões por trás de uma reforma tributária, o que explica o fato do não êxito das numerosas emendas constitucionais e propostas legislativas já criadas com esse objetivo, como visto. E não parece ser diferente o desfecho da proposta apresentada em agosto de 2017.

O que fez com que todas as propostas falhassem, mesmo com toda a pressão política por uma reforma tributária? A resposta não pode estar apenas no sistema político, pois esses sucessivos fracassos do Executivo são, de certa forma, uma situação atípica no Brasil, já que

nosso sistema político é marcado pela hegemonia do Executivo e dos líderes partidários. Toda proposta de reforma tributária contou com o empenho determinado de uma série de atores políticos, e ainda assim sem sucesso.

Ao que parece, há uma visão estratégica equivocada. O que causa as incertezas e polêmicas de um projeto de reforma tributária é o excesso de clivagens, que é decorrente do excesso de propostas. Os atores políticos, desconhecendo esse fato, acreditam que as incertezas das propostas se resolvem com mais propostas, o que parece apenas agravar o problema.

A partir da ideia de nós críticos desenvolvida por Carlos Matus (HUERTAS, 2007, p. 29) pode-se apresentar as causas principais de discussão nas propostas de reforma tributária, os pontos que geram os maiores entraves: unificação do ICMS; fim das políticas estaduais de incentivo fiscal; instituição do princípio do destino; reformulação da cota-parte do ICMS destinada aos municípios; aumento da progressividade dos impostos; e reforma das vinculações constitucionais.

Recuperar e refletir melhor sobre esse processo histórico é uma boa fonte de inspiração para iniciar a reforma do atual sistema ou, opção defendida por alguns, a construção de um novo sistema tributário no Brasil.

Um dos equívocos cometidos por projetos de reforma tributária tem sido iniciar o debate pela apresentação e exame de um texto legal, ou seja, começando pelo que deveria ser o fim. Antes de formular um texto legal, fundamental avaliar o consenso em relação ao desenho proposto, em especial em relação aos seus aspectos federativos.

Uma proposta de reforma tributária deve iniciar com a apresentação de um desenho inicial do que deve ser o novo sistema. Havendo entendimento sobre sua modelagem, passa-se aos aspectos quantitativos, isto é, a examinar-se as estatísticas fiscais, estimando a arrecadação e a situação que adviria para cada esfera de governo e ente federado na adoção do novo desenho, entre outros pontos. Para dimensionar quanto se precisa arrecadar, necessário equacionar duas questões essenciais: primeiro, quanto se precisa gastar, especialmente com os programas sociais básicos; segundo, como devemos distribuir recursos dentro da federação. Só então se iniciaria a redação dos textos constitucionais e legais, como indicado na proposta minimamente acordada.

A teoria da tributação ótima oferece recursos para a primeira etapa acima: qual a melhor modelagem de um sistema tributário. Vale, pois, analisar as aplicações da teoria para a modelagem de um sistema tributário brasileiro ótimo.

4.5.1. Tributação ótima da renda no sistema brasileiro

Foi visto supra, que, a partir do trabalho seminal de Mirrlees (1971), foram estabelecidos os pilares fundamentais para o estudo da tributação ótima da renda, e oferecido modelo básico muitas vezes referido como o "modelo Mirrlees". Com base nesse modelo, Mirrlees (1971) e Atkinson (1973) realizaram simulações numéricas em relação à tributação não linear da renda, enquanto Stern (1976) estabeleceu simulações no caso linear, todos eles chegando a conclusões sobre os níveis de alíquotas ótimas e sobre a forma do desenho tributário. Com efeito, as principais conclusões das simulações numéricas de Mirrlees (1971, p. 208) podem ser resumidas da seguinte maneira: (i) o desenho tributário ótimo é aproximadamente linear; (ii) as alíquotas marginais ótimas são relativamente baixas; e (iii) o desenho tributário ótimo, surpreendentemente, não é progressivo em toda a sua extensão, quando avaliado da perspectiva de alíquotas marginais crescentes.

Entretanto, Kanbur e Tuomala (1994, p. 282) investigam o fato de que na maioria dos países as alíquotas tributárias marginais crescem com a renda, enquanto a literatura sobre os resultados numéricos da tributação ótima da renda, em especial o modelo Mirrlees, sugere que o desenho ótimo deveria ser ligeiramente decrescente. Os autores realizaram simulações numéricas mais consistentes com países com desigualdades acentuadas na distribuição de renda, como o Brasil. Chegam Kanbur e Tuomala (1994, p. 282), então, à conclusão de que o desenho das alíquotas tributárias ótimas é muito sensível à desigualdade de renda, ou seja, quanto maior a desigualdade na renda mais progressivo deve ser o desenho tributário, compatibilizando, assim, a literatura econômica com a realidade dos desenhos tributários existentes na maioria dos países.

Assim, em síntese, é de se concluir que o modelo clássico de Mirrlees mostra que o desenho tributário ótimo seria algo linear e teria alíquotas marginais ligeiramente declinantes ao longo da distribuição de renda, mas se há preocupações no modelo acerca do grau de desigualdade da renda – em especial em países de alto nível de desigualdade, não é apenas perfeitamente possível o emprego de desenhos progressivos, mas sim também indicado.

Ora, na subseção 1.2.2 viu-se as características da estrutura de tributação da renda em nosso sistema tributário, destacando-se a pouca progressividade da arrecadação, apesar de legislação indicar, em tese, ser o modelo atual progressivo.

Por outro lado, o Brasil é o décimo país mais desigual do mundo, segundo dados divulgados em 21 de março de 2017 no Relatório de Desenvolvimento Humano (RDH),

elaborado pelas Organização das Nações Unidas (ONU) – ver subseção 2.3.3. Logo, fundamental atentar que o compromisso de nossa sociedade com a diminuição do indecente quadro de desigualdade deve ser permanente, e a tributação da renda ganha enorme relevo na discussão. Para seguir a linha da redistributividade, é preciso tributar mais aqueles com mais renda, razão pela qual Mirrlees (1971, p. 208) e Kanbur e Tuomala (1994, p. 282) chegam às seguintes conclusões para um dado sistema redistributivo: a) a forma de distribuição das alíquotas para a tributação da renda é importante para a distribuição de habilidades entre a população; b) essa distribuição das alíquotas também tem influências sobre o trabalho e pode determinar a opção do indivíduo por não trabalhar, por preferir horas de lazer a horas de trabalho (regra de Corlett-Hague); c) as alíquotas marginais devem ser progressivas; d) o imposto de renda não é tão eficiente para redistribuir habilidades, mas ainda assim é útil - e sua utilidade aumenta na medida em que a desigualdade de habilidades é maior dentro de uma população; e) no imposto sobre a renda, deve haver o que se chama de tributação negativa, ou seja, em vez de a população com renda muito baixa pagar tributo, ela deve receber quantias a título de redistribuição; f) é importante conceber tributos complementares ao imposto de renda, com objetivos de eficiência econômica e redistribuição.

Para a tributação de renda das pessoas físicas, assim, e a partir das conclusões da teoria da tributação ótima, deve-se privilegiar a progressividade das alíquotas. Isso porque análise comparativa da tributação de renda mostra que a alíquota máxima no nosso país ainda é tímida em relação aos demais países da OCDE. Veja-se a tabela abaixo, em que se apresenta as alíquotas que incidem na tributação da renda no Brasil e em outros 18 países:

Tabela 10
Tributação Sobre a Renda Trabalhador. Alíquotas Máximas

Países	IR (Income Tax)	Contribuição Previdenciária (Payroll Tax)	Tributação Total Remuneração Trabalhador	Tributação Total Máxima Remuneração Trabalhador
Holanda	0 a 52%	18,50%	18,5% a 70,5%	70,5%
Finlândia	7,71% a 61,96%	5,5% (<53 anos) e 7,05% (>53 anos)	13,21% ou 14,76% a 67,46% ou 69,01	69,0%
Suécia	0% a 59,7%	7,45% (emp.) e 7,66% (aut.)	7,45% a 67,15%	67,2%
Dinamarca	46,03% a 61,03%	até 2%	48,03% a 63,03%	63,0%

Estados Unidos	10% a 39,6% (fed.), 0% a 13,3% (est.), 0 a 3% (mun.)	6,2% (emp.), 12,4% (aut.)	16,2% a 62,1%	62,1%
Luxemburgo	6% a 52,45%	8% (emp.) e 16% (aut.)	14% a 60,45%	60,5%
Reino Unido	0 a 45%	9% + 2% (base>41,865)	9% ou 11% a 54% ou 56%	56,0%
Noruega	0% a 47,2%	8,2% (emp.) e 11,4% (aut.)	8,2% a 55,4%	55,4%
Canadá	0% a 50% (+ adicional)	4,95% ou 5,1% (emp.) 9,9% ou 10,2% (aut.)	4,95% ou 5,1% 54,95% ou 55,1%	55,1%
Islândia	0% a 46%	4% (emp.) e 7.79% (aut.)	4% a 50%	50,0%
Austrália	0 a 49%	0% / contr. apenas voluntária	0 a 49%	49,0%
Alemanha	0% a 45%	9.45% (emp.) e 18.9% (aut.)	9,45% a 45%	45,0%
França	0% a 45%	7,05% (emp.) e 0% (aut.)	7,05% a 45%	45,0%
Brasil	0% a 27,5%	8%, 9%, 11% (emp.) e 20% (aut.)	11% a 38,5%	38,5%
Nova Zelândia	10,5% a 33%	0%	10,5% a 33%	33,0%

Fonte: OCDE, alíquotas vigentes em janeiro de 2016

Por óbvio, a tabela acima é apenas um dado ilustrativo, que não deve ser tomado de forma absoluta, pois cada país possui seu sistema de isenções, faixas de tributação etc., o que leve a uma alíquota efetiva mais baixa (ver subseção 1.2.2).

No entanto, os dados acima demonstram que a tributação da renda da pessoa física é bem menos elevada que a de países desenvolvidos, à exceção da Nova Zelândia.

A OCDE, em relatório⁶⁹ publicado em abril de 2017 (Taxing Wages 2017) da tributação da renda, trouxe estudo contributivo da tributação sobre a renda do trabalhador. A metodologia adotada subtraiu impostos federais, locais e contribuições sociais, do salário médio anual. Foi utilizado como referência o salário de um trabalhador solteiro sem filhos ou dependentes, chegando-se aos seguintes resultados (Tabela 11):

⁶⁹ Disponível em: < <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/taxing-wages-20725124.htm>>. Acesso em: 25 jan. 2018.

Tabela 11
Tributação Remuneração Países da OCDE - 2014

The highest average tax wedges for childless single workers earning the average national wage were in Belgium (54.0%), Germany (49.4%) and Hungary (48.2%). The lowest were in Chile (7%), New Zealand (17.9%) and Mexico (20.1%).*

Pass cursor over table headings for detailed indicator definition. Click on table headings to order countries on the selected indicator.

Country	Select indicator	Select indicator	Select indicator	Select indicator
	Average tax wedge - single person, %, 2016	Income tax - single person, %, 2016	Employee SSC - single person, %, 2016	Employer SSC - single person, %, 2016
Belgium	54	20.8	10.9	22.3
Germany	49.4	15.9	17.3	16.2
Hungary	48.2	11.7	14.4	22.2
France	48.1	10.8	10.5	26.8
Italy	47.8	16.4	7.2	24.2
Austria	47.1	10.8	13.9	22.4
Finland	43.8	17.9	7.1	18.7
Czech Republic	43	9.4	8.2	25.4
Sweden	42.8	13.6	5.3	23.9
Slovenia	42.7	9.8	19	13.9
Latvia	42.6	15	8.5	19.1
Portugal	41.5	13.4	8.9	19.2
Slovak Republic	41.5	7.5	10.2	23.8
Greece	40.2	7.7	12.6	19.9
Spain	39.5	11.6	4.9	23
Estonia	38.9	12.5	1.2	25.3
Luxembourg	38.4	16.2	11.4	10.8
Turkey	38.1	10.4	12.8	14.9
Netherlands	37.5	15.2	12.2	10.1
Denmark	36.5	35.9	0	0.8
Norway	36.2	17.5	7.3	11.5
OECD	36	13.4	8.2	14.4
Poland	35.8	6.1	15.3	14.4
Iceland	34	26.9	0.3	6.8
Japan	32.4	6.8	12.5	13.1
United States	31.7	16.9	7.1	7.7
Canada	31.4	13.8	6.8	10.8
United Kingdom	30.8	12.6	8.4	9.7
Australia	28.6	23	0	5.6
Ireland	27.1	13.8	3.6	9.7
Korea	22.2	5.2	7.6	9.4
Israel	22.1	9.4	7.5	5.3
Switzerland	21.8	10	5.9	5.9
Mexico	20.1	8.5	1.2	10.4
New Zealand	17.9	17.9	0	0
Chile	7	0	7	0

Fonte: OCDE, Relatório Taxing Wages 2017

O Brasil, por ainda não participar da OCDE - sua candidatura foi oficializada em maio de 2017, e até o momento sequer houve a definição sobre quando se abrirá o processo de adesão do país e de outros cinco candidatos⁷⁰ -, não teve seus dados analisados. No entanto, estudo da OCDE realizado em 2013 para a América Latina trouxe o seguinte quadro:

⁷⁰ O processo deve levar em média três anos, desde o convite do Conselho até a formalização da adesão. Durante o processo, diversas comissões conduzirão um profundo processo de análise de políticas públicas e legislação sobre os mais diversos temas desde agricultura e meio ambiente, passando por educação, ciência e tecnologia, assuntos tributários etc.

Tabela 12
Tributação Remuneração América Latina e Caribe - 2013

The tax wedge figures for Chile and Mexico in this report are different from the figures presented in the corresponding OECD Taxing Wages publication as they include the impact of all compulsory SSCs paid by employees and employers – both to the public and private sector – whereas OECD Taxing Wages only counts those contributions paid to the public sector as taxes.

Pass cursor over table headings for detailed indicator definition. Click on table headings to order countries on the selected indicator.

Country	Select indicator	Select indicator	Select indicator	Select indicator
	Average tax wedge - single person, %, 2013	Income tax - single person, %, 2013	Employee SSC - single person, %, 2013	Employer SSC - single person, %, 2013
Argentina	34.6	0	13.4	21.2
Brazil	32.2	0	6.7	25.5
Uruguay	30.5	0	15.3	15.2
Colombia	30	0	5.3	24.7
Costa Rica	28	0	7.3	20.7
Mexico	26.9	7	2	17.9
Panama	22.9	0	9.9	13
Chile	22.6	0	18.2	4.4
Latin America and the Caribbean	21.7	0.4	7.7	13.6
Bolivia	21.6	0	9.3	12.3
Paraguay	20.9	0	7.8	13
El Salvador	20.5	0	7.7	12.8
Dominican Republic	19.2	0	5.1	14.1
Nicaragua	19.2	0	4.9	14.3
Ecuador	18.5	0	8.5	10
Peru	17.5	0	10.1	7.5
Venezuela	17.4	0	4.8	12.6
Jamaica	16.6	0	6	10.7
Guatemala	13.2	0	3.7	9.6
Trinidad and Tobago	11	0	4.2	6.8
Honduras	10	0	3.4	6.6

Fonte: OCDE

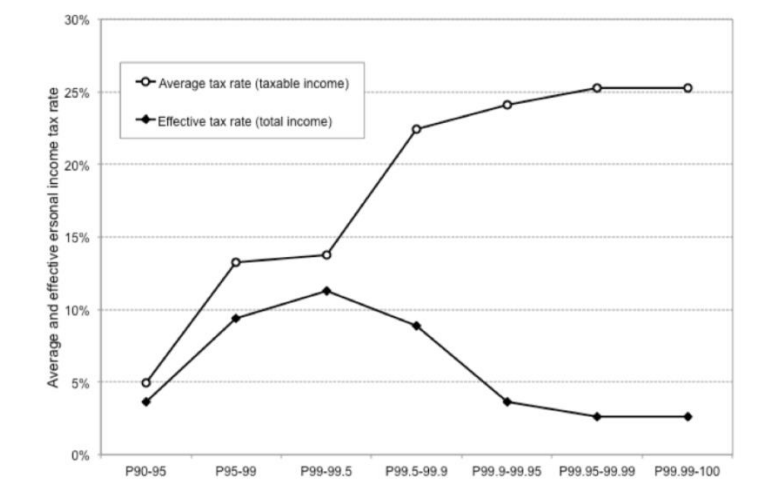
Como destacado no quadro, as alíquotas do Chile e México são distintas nos estudos em função da não computação do impacto dos valores recolhidos a título de previdência ao setor privado.

De outra parte, apesar da média de impostos sobre a renda pagos pelo trabalhador solteiro sem dependentes nos países que fazem parte da OCDE ser de 36,0 %, próxima à alíquota de nosso país, resta claro que o nível de desigualdade em nossa sociedade é extremo, o que justifica uma tributação mais progressiva. E mais, somado as questões redistributivas, há o reflexo da concentração de renda, fazendo com que os mais favorecidos sejam ainda menos tributados.

Marc Morgan Milá (2015, p. 53) realizou estudo sobre desigualdade brasileira na Paris School of Economics, sob supervisão de Thomas Piketty, concluindo que o 1% mais rico do país detém hoje 27% de toda a renda, tendo havido uma concentração média de 25% da renda nas mãos desse 1% desde o meio da década de 70. Isso significa que, nos últimos 40 anos apenas 1 em cada 100 das pessoas dispõe de 1/4 de toda a renda.

Essa concentração de renda é associada diretamente à pouca tributação dos mais ricos, pois o estudo de Morgan Milá indica diferenças gritantes entre as alíquotas médias e efetivas na tributação dos grupos mais favorecidos (Gráfico 04).

Gráfico 04
Brasil. Tributação da Renda. Alíquotas Média e Efetiva – 2013



Fonte: Milá, 2015, p. 80

No gráfico acima, a alíquota média é calculada dividindo o passivo total do imposto de renda pessoal líquido (imposto pago + imposto devido - reembolso de impostos) pela renda tributável após deduções legais. A alíquota efetiva é calculada dividindo o mesmo passivo tributário pela renda total (lucro tributável, renda não tributável e rendas tributadas, exceto na fonte), após deduções. As contribuições sociais foram excluídas do cálculo devido à ausência de dados.

A carga fiscal extremamente baixa para o 1% mais rico do país explica por que há uma concentração tão grande da renda do setor doméstico, bem como a elevada limitação de capacidade redistributiva do imposto de renda no Brasil.

Parece, pois, ser adequada a criação de mais faixas na tabela progressiva do IRPF brasileiro, para que sejam tributadas com alíquotas mais pesadas as rendas mais altas, sendo que o cálculo das faixas de valores dependerá de uma análise econômica da elasticidade de renda dos indivíduos mais favorecidos, de modo a encontrar grandezas que gerem maior justiça no sistema, sem que o trabalho dessas pessoas seja gravemente desincentivado.

Fundamental ainda o fim da isenção dos dividendos, modificação que atingiria apenas parte menor da população, a de rendimentos mais elevados. Apesar desta cobrança reduzir o retorno líquido dos investidores, e potencialmente diminuir o estoque de capital na economia – já que a tendência das empresas seria reter lucros e distribuir menos dividendos, havendo alterações talvez indesejadas nas formas de alocação do capital, a não tributação dos dividendos gera diferenciação de tributação entre sócios de empresas e trabalhadores.

Ainda que, do ponto de vista legal, a empresa e os seus sócios sejam pessoas distintas, do ponto de vista econômico, a pessoa jurídica que realiza uma atividade econômica deve ser compreendida como uma comunhão de pessoas que se juntaram para a realização desse fim econômico e com o objetivo principal de gerar lucros. Pessoas jurídicas e/ou físicas juntam capital e/ou trabalho para o desenvolvimento de atividades econômicas, com a geração de lucros e distribuição a si próprios, e talvez a investidores, por meio do pagamento de dividendos.

É consolidado na teoria da tributação ótima que a tributação da pessoa jurídica já é, indiretamente, uma tributação do sócio (MIRRLEES et al., 2011, p. 408). Devido a esse fato, vários países possuem modelos de tributação para evitar a bitributação, mas, ao mesmo tempo, impedir que o sócio de uma pessoa jurídica receba um tratamento beneficiado em relação às demais pessoas. E o modelo mais destacado é o australiano, formado por sistemática em que se tributa o lucro da pessoa jurídica e os dividendos da pessoa física, com créditos proporcionais ao tributo pago pela pessoa jurídica.

Em relação ao IRPJ, há muito Francisco de Paula Giffoni e Luiz A. Villela (1987, p. 36) já enfatizavam que, embora os benefícios fiscais fossem amplamente utilizados como instrumento de política econômica em todos os países, o Brasil dispensava maiores atenções aos custos que estes representavam, haja vista que, de acordo com a teoria econômica, estes benefícios fiscais representam perda de arrecadação tributária, devendo, portanto, serem quantificados e controlados, como os demais gastos tributários.

Outro alerta de Francisco de Paula Giffoni e Luiz A. Villela (1987, p. 37 e 38) é no sentido de que o Brasil possuía inúmeros benefícios, incentivos e outros favores fiscais (gastos tributários) no âmbito do IRPJ, ocasionando expressivas perdas de receitas, além de disfunções e inoperâncias das políticas através das quais os benefícios eram concedidos, acarretando no funcionamento distorcido destes. Passados 30 anos da análise, as conclusões continuam válidas.

Ainda em relação ao IRPJ, fundamental a incorporação da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) ao imposto, dois tributos que têm a mesma base: o lucro das empresas. Como o faz, acertadamente, a proposta do Deputado Luiz Carlos Hauly.

Este, no entanto, parece ser o único acerto da proposta em relação à tributação da renda. Em nenhum dos outros pontos apontados pela teoria da tributação ótima a proposta da Comissão Especial para análise, estudo e formulações de proposições relacionadas à Reforma Tributária apresenta modificações. Não se trata da elevação da progressividade de alíquotas

do IRPF, da tributação de lucros e dividendos e outras variáveis, demonstrando, assim, a pouca preocupação com o combate à desigualdade social em nosso país.

4.5.2. Tributação ótima sobre o consumo (bens e serviços) no sistema brasileiro

Os impostos sobre o consumo constituem a maior fonte de receita tributária nos países em desenvolvimento.

A teoria da tributação ótima oferece diversos modelos de tributação sobre o consumo. Os modelos clássicos, em que são abordadas questões de eficiência e de equidade, e os modelos que trabalham a questão da seletividade *versus* uniformidade das alíquotas do imposto ótimo, ou seja, se a alíquota deveria ser a mesma para todos os bens ou diferenciada de acordo com o grau de essencialidade do produto.

Assim, uma das questões centrais da literatura de teoria da tributação ótima é a discussão de uniformidade *versus* seletividade das alíquotas dos tributos sobre bens, já que, de acordo com a análise destes dois modelos, enquanto considerações de eficiência apontam para a tributação de bens de necessidade, a introdução de questões distributivas mostra que alguma progressividade na tributação sobre bens deve ser desejável.

Assim, com objetivos redistributivos, deve-se buscar um tributo com as características de equidade e eficiência. E os resultados do modelo de Siqueira (1997, p. 21) mostram uma estrutura tributária, com exceção das categorias alimentação e fumo, em direção à uniformidade das alíquotas ótimas, quando a aversão à desigualdade é menor. Levando-se à análise questões distributivas, ou seja, à medida que o grau de aversão à desigualdade aumenta, observa-se uma seletividade das alíquotas ótimas na tributação sobre o consumo de bens.

Em relação aos países da OCDE, verifica-se que há clara tendência de uniformização de alíquotas, com poucas exceções à alíquota média, evitando múltiplas possibilidades interpretativas, o que pode vir a gerar contencioso (Tabela 13).

Tabela 13
IVA. Alíquotas Países OCDE – 2016

	Implementação	Alíquota Padrão 2016	Alíquotas Reduzidas (b)	Alíquotas Específicas
Australia	2000	10,0	0,0	-
Austria*	1973	20,0	10.0/13.0	19,00
Belgium	1971	21,0	0.0/6.0/12.0	-

Canada*	1991	5,0	0,0	13.0/14.0/15.0
Chile	1975	19,0	-	-
Czech Republic	1993	21,0	10.0/15.0	-
Denmark	1967	25,0	0,0	-
Estonia	1991	20,0	0.0/9.0	-
Finland	1994	24,0	0.0/10.0/14.0	-
France*	1968	20,0	2.1/5.5/10.0	0.9/2.1/10.0/13.0 & 1.05/1.75/2.1/8.5
Germany	1968	19,0	7,0	-
Greece*	1987	23,0	6.0/13.0	4.0/ 9.0/16.0
Hungary	1988	27,0	5.0/18.0	-
Iceland	1990	24,0	0.0/11.0	-
Ireland	1972	23,0	0.0/4.8/9.0/13.5	-
Israel*	1976	17,0	0,0	0,0
Italy	1973	22,0	4.0/5.0/10.0	-
Japan	1989	8,0	-	-
Korea	1977	10,0	0	-
Latvia	1995	21,0	0.0/12.0	-
Luxembourg	1970	17,0	3.0/8.0/14.0	-
Mexico	1980	16,0	0,0	-
Netherlands	1969	21,0	6	-
New Zealand	1986	15,0	0,0	-
Norway	1970	25,0	0.0/10.0/15.0	-
Poland	1993	23,0	5.0/8.0	-
Portugal*	1986	23,0	6.0/13.0	4.0/9.0/18.0 & 5.0/12.0/22.0
Slovak Republic	1993	20,0	10	-
Slovenia	1999	22,0	9,5	-
Spain*	1986	21,0	4.0/10.0	0.0/2.75/3.0/7.0/9.5/13.5/20.0 & 0.5/10.0
Sweden	1969	25,0	0.0/6.0/12.0	-
Switzerland	1995	8,0	0.0/2.5/3.8	-
Turkey	1985	18,0	1.0/8.0	-
United Kingdom	1973	20,0	0.0/5.0	-
Unweighted average		19,2		

Fonte: OCDE, alíquotas vigentes em janeiro de 2016

Nota

b. Alíquotas reduzidas: incluem hipóteses de aplicação de alíquota zero para bens domésticos. Não incluem isenções para exportação

A partir da análise da tributação indireta dos países mais desenvolvidos do mundo, há um forte argumento para que o Brasil crie um imposto sobre bens e serviços federal e elimine PIS, COFINS, IPI, ICMS, ISSQN e contribuição sobre a receita. A alíquota deveria ser

uniforme, levando à redução do peso da regressividade no sistema. As exceções a essa alíquota devem existir, a vista de questões redistributivas, e ainda a previsão das *excises taxes*.

Nesse ponto, caminha bem a principal modificação pretendida pela proposta de reforma tributária atualmente em análise: a implementação de um imposto de base ampla sobre o consumo — o imposto sobre bens e serviços (IBS), espécie de imposto sobre o valor adicionado, associado com a seletividade de alíquotas de acordo com critérios de essencialidade dos bens e serviços.

De fato, percebe-se que a proposta de reforma tributária se concentra muito nos tributos indiretos e no ICMS, que de fato é um dos maiores problemas do sistema tributário brasileiro. Exatamente por envolver interesses federativos diferentes e interesses de empresas que têm benefícios nos estados, é uma reforma que tende a gerar muita resistência. Esse foi um dos motivos pelos quais as propostas de reformas tributárias anteriores não avançaram. Hoje, porém, há uma percepção maior da necessidade da reforma, tanto por parte das empresas quanto dos estados, contribuindo positivamente assim à discussão.

4.5.3 Tributação ótima da transferência de riqueza no sistema brasileiro

A teoria da tributação ótima defende a forte utilização de tributos sobre transferência de riqueza como um dos melhores instrumentos para se realizar a redistribuição dessa riqueza, inclusive pelo baixo efeito distorcivo do instrumento.

Por óbvio, a tributação da riqueza é tópico polêmico. No entanto, mesmo trabalhos que creditam menos importância a esse tipo de tributação reconhecem estar ela ligada ao grau de relevância conferido à igualdade em dada sociedade. O Brasil é o décimo país mais desigual do mundo (ver subseção 2.3.3), razão pela qual a tributação da transferência de riqueza surge como um elemento central no combate à desigualdade.

A teoria da tributação ótima aponta diversas características para a tributação da transferência da riqueza (MIRREES et al., 2011, p. 366 e 367). A primeira é direcionar a tributação naquele que recebe a riqueza, e não naquele que transfere. Ou seja, interessa tributar o beneficiado, o novo detentor da riqueza, que não sofrerá se lhe for retirada uma parcela dela, para a formação da qual inclusive é possível não ter contribuído.

A segunda característica se dá no aspecto territorial, apontando uma estrutura ótima que a tributação deve se dar no destino. Nesse sentido, esclarece a Mirrlees Review que, se houver uma herança advinda de diferentes origens, deverá ser considerada a soma dos valores dos bens e direitos para efeito de determinação da alíquota aplicável. Se um mesmo indivíduo recebe diferentes heranças, os valores deverão ser somados para efeito de aplicação da alíquota pertinente na tabela progressiva.

Por último, a terceira diretriz apontada pela estrutura ótima de tributação da transferência de riqueza é a de que, se o objetivo maior desse tributo é gerar redistribuição, devem ser utilizados tratamentos especiais, particulares, diferenciando-se a alíquota de acordo com a idade daquele que recebe o bem ou direito, como também de acordo com o grau de proximidade entre aquele que transfere e aquele que recebe.

É de se apontar a experiência de países da OCDE, em que tributa com alíquotas menores os valores transferidos entre parentes mais próximos⁷¹. Mas cabe o alerta no sentido do aumento da complexidade do sistema e consequente elevação dos custos administrativos. Mas nosso país, pela desigual distribuição, deve ponderar com ainda mais cautela o balanço entre eficiência econômica e redistribuição.

Por outro lado, o Brasil é um dos países que menos tributa heranças e doações no mundo. A conclusão é de levantamento da Ernst & Young⁷² em 18 países e mostra que, enquanto a média da alíquota cobrada pelos estados brasileiros é de 3,86% sobre o valor herdado, no Chile a taxa é de 13%, na França, 32,5% e na Inglaterra chega a 40% (Tabela 14).

A diferença também é expressiva ao se analisar as alíquotas máximas: Ceará, Bahia e Santa Catarina são os estados com a maior alíquota de Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), de 8% (Tabela 15). Na França, a máxima chega a 60% e na Alemanha, Suíça e Japão, 50%, havendo países como Austrália, Canadá, Noruega e Suécia que não possuem tipo algum de tributação sobre a herança.

⁷¹ Ver infra exemplo da Alemanha.

⁷² Estudo disponível em: <

http://www.ey.com/br/pt/services/release_brasil_menores_aliquotas_heranca>. Acesso em: 25 jan. 2018.

Tabela 14
Impostos sobre Heranças e Doações. Alíquotas – 2014

País	Imposto sobre Herança		Imposto sobre Doação	
	Médio	Máximo	Médio	Máximo
BRASIL	3,86%	8,00%	3,23%	8,00%
EUA	29,00%	40,00%	29,00%	40,00%
Alemanha	28,50%	50,00%	28,50%	50,00%
Austrália	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Canadá	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Chile	13,00%	25,00%	18,20%	35,00%
China	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
França	32,50%	60,00%	25,00%	45,00%
Índia	0,00%	0,00%	15,00%	30,00%
Inglaterra	40,00%	40,00%	30,00%	40,00%
Itália	6,00%	8,00%	6,00%	8,00%
Japão	30,00%	50,00%	30,00%	50,00%
Luxemburgo	24,00%	48,00%	8,10%	14,40%
México	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Noruega	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Rússia	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Suécia	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Suíça	25,00%	50,00%	25,00%	50,00%

Fonte: Ernst & Young

Tabela 15
Impostos sobre Heranças e Doações Brasil. Alíquotas – 2018

Estado	Progressividade	Tipo	Faixas	Causa Mortis		Doação	
				Min.	Max.	Min.	Max.
Acre	Não		1	4%	4%	2%	2%
Alagoas	Sim	GP	2	2%	4%	2%	2%
Amapá	Não		1	4%	4%	3%	3%
Amazonas	Não		1	2%	2%	2%	2%
Bahia	Sim	BC e	3	4%	8%	3,5%	3,5%

		GP					%
Ceará	Sim	BC	4	2%	8%	2%	8%
Distrito Federal	Sim	BC	3	4%	6%	4%	6%
Espírito Santo	Não		1	4%	4%	4%	4%
Goiás	Sim	BC	3	2%	8%	2%	8%
Maranhão	Sim	BC	5	3%	7%	1%	2%
Mato Grosso	Sim	BC	4	2%	8%	2%	8%
Mato Grosso do Sul	Não		1	6%	6%	3%	3%
Minas Gerais	Não		1	5%	5%	5%	5%
Paraná	Não		1	4%	4%	4%	4%
Paraíba	Não		1	4%	4%	4%	4%
Pará	Não		1	4%	4%	4%	4%
Pernambuco	Sim	BC	4	2%	8%	2%	8%
Piauí	Sim	BC	3	2%	6%	4%	4%
Rio de Janeiro	Sim	BC	6	4%	8%	4%	8%
Rio Grande do Norte	Sim	BC	4	3%	6%	3%	6%
Rio Grande do Sul	Sim	BC	8	3%	6%	3%	4%
Rondônia	Sim	BC	3	2%	4%	2%	4%
Roraima	Não		1	4%	4%	4%	4%
Santa Catarina	Sim	BC e GP	5	1%	8%	1%	8%
Sergipe	Sim	BC	4	2%	8%	4%	4%
São Paulo	Não		2	4%	4%	4%	4%
Tocantins	Sim	BC	4	2%	8%	2%	8%

Fonte: Elaboração própria

GP: grau de parentesco

BC: base de

Na análise dos dados acima, é importante observar que não se comparou o valor efetivamente arrecadado ou o impacto sobre o patrimônio do contribuinte.

Por óbvio, todo e qualquer sistema tributário possui características próprias de hipóteses de incidência, isenções e benefícios tributários.

Estudo publicado em 2016 pela UHY⁷³, rede de empresas de contabilidade e consultoria independentes com escritórios em mais de 325 grandes centros de negócios em

⁷³ O Estudo está disponível em: < <http://www.uhy.com/uk-imposes-highest-taxes-on-inheritance-of-all-major-economies/>>. Acesso em: 25 jan. 2018.

mais de 95 países, com sede em Londres, Reino Unido, mostra que o Reino Unido e a Irlanda possuem as maiores tributações de transferência de riqueza (Tabela 16).

Tabela 16
Impostos sobre Heranças e Doações Mundo. Alíquotas e Bases de Cálculo – 2016

For a property of USD\$3,000,000			For a property of USD\$350,000		
Country	Amount of tax and charges paid	% of property price	Country	Amount of tax and charges paid	% of property price
Ireland	\$787,496	26%	Spain	\$35,572	10.2%
UK	\$773,148	25.8%	Nigeria	\$35,000	10%
Japan	\$772,117	25.7%	Netherlands	\$29,575	8.5%
France	\$687,139	22.9%	Brazil	\$14,000	4%
Spain	\$599,268	19.9%	Uruguay	\$10,500	3%
Netherlands	\$557,100	18.6%	France	\$10,299	2.9%
Germany	\$362,722	12.1%	Mexico	\$7,070	2%
Nigeria	\$300,000	10%	Canada	\$4,797	1.4%
Brazil	\$120,000	4%	Romania	\$2,102	0.6%
Italy	\$113,870	3.8%	Japan	\$1,400	0.4%
Uruguay	\$90,000	3%	USA	*	*
Mexico	\$60,600	2%	Australia	-	0.0%
Canada	\$44,546	1.5%	China	-	0.0%
Romania	\$16,809	1.0%	Croatia	-	0.0%
USA	*	*	Germany	-	0.0%
Australia	-	0.0%	India	-	0.0%
China	-	0.0%	Ireland	-	0.0%
Croatia	-	0.0%	Israel	-	0.0%
India	-	0.0%	Italy	-	0.0%
Israel	-	0.0%	New Zealand	-	0.0%
New Zealand	-	0.0%	Russia	-	0.0%
Russia	-	0.0%	UAE	-	0.0%
UAE	-	0.0%	UK	-	0.0%
EU AVERAGE	\$420,000	14%	EU AVERAGE	\$8,616	2.5%
BRIC AVERAGE	\$30,000	1.0%	BRIC AVERAGE	\$3,500	1.0%
GLOBAL AVERAGE	\$230,100	7.67%	GLOBAL AVERAGE	\$6,535	1.9%

Fonte: UHY

A Irlanda tributa 26% e o Reino Unido 25,8% da propriedade no valor de US\$ 3 milhões transmitida para seus herdeiros, bem acima da média global de 7,67%. Vale notar que o Brasil tributa bem abaixo da média, com uma alíquota média de 4%.

O estudo também mostra que há uma maior preocupação no exterior de se tributar mais fortemente apenas valores mais elevados, razão pela qual em uma propriedade de valor de US\$ 350.000, a alíquota média global é de 1.9%, enquanto no Brasil a alíquota média se mantém em 4%.

Apesar de vários países desenvolvidos, tais como a Austrália, Israel e Nova Zelândia, optarem por abolir os impostos de transferência de riqueza, com objetivos muito prováveis de criar sistemas fiscais mais simples e incentivar a acumulação de riqueza, seja

através do investimento ou do empreendedorismo, é fundamental perceber que em tais países o nível de desigualdade é extremamente menos elevado que no Brasil.

Ainda que com a devida cautela, os dados levantados servem como alerta para uma análise da tributação da transferência de riqueza no Brasil, no sentido de se privilegiar a redistribuição. É de se sugerir, assim, em que pese o aumento da complexidade, que a estrutura das alíquotas do ITCMD siga a mesma estrutura do imposto de renda.

Importante observar que a alíquota não pode ser tão elevada, sob pena de provocar desincentivos na economia. No Reino Unido, a tributação da transferência de riqueza é fortemente criticada na Mirrlees Review (MIRRLEES et al., 2011, p. 360), em razão de seu alto valor.

Uma discriminação que não parece fazer sentido é aquela de alíquotas para o caso de transferência entre vivos e o caso de morte. As legislações de alguns estados (ver Tabela 15, supra) são nesse sentido, pois tributam com alíquota menor a transferência entre vivos e permitem, por exemplo, que pessoas com idade mais avançada comecem a transmitir sua riqueza valendo-se de uma alíquota menor do que a aplicável a transferências decorrentes do falecimento.

Por outro lado, se um dos objetivos principais do sistema tributário brasileiro ótimo é redistribuir, então não há porque tributar transferências com valores muito pequenos. E a preocupação em impedir planejamentos por meio de sucessivas pequenas transferências é afastada com a incidência cumulativa proposta por Mirrlees et al. (2011, p. 352): em se adotando um piso para a tributação, deve-se adotar a tributação múltipla dos bens passados de uma geração para a próxima, é dizer, ter o modelo uma análise rigorosa do período de tributação.

No caso dos tributos sobre a transferência de riqueza tem-se como necessário observar recebimentos de forma contínua, para efeito de determinar qual a alíquota aplicável. A proposta da teoria ótima da tributação é realizar a soma de todas as transferências recebidas por determinado indivíduo, evitando a diminuição da base de cálculo ao longo do tempo para se atingir faixa de isenção ou faixa com alíquota menor.

Exemplificativamente, se um indivíduo recebe um bem no valor de R\$ 90.000,00 e a faixa de isenção tem como teto R\$ 100.000,00, não se paga o tributo. Se, após um determinado período o mesmo indivíduo recebe um novo bem no valor de R\$ 30.000,00, ele deverá pagar o tributo como se estivesse recebendo um bem no valor de R\$ 120.000,00. Importante destacar, no entanto, que a Mirrlees Review sugere o uso de alíquotas são

marginais, razão pela qual a tributação apenas se inicia a partir do primeiro centavo após o limite da faixa.

Assim, se um dos objetivos principais do sistema tributário brasileiro ótimo é redistribuir, então não há porque tributar transferências com valores muito pequenos, e a incidência cumulativa proposta por Mirrlees et al. (2011, p. 355) impediria planejamentos por meio de sucessivas pequenas transferências.

O modelo brasileiro poderia também adotar a estrutura de alíquotas utilizada por diversos países da OCDE, em que tributa com alíquotas menores os valores transferidos entre parentes mais próximos, de acordo com a base de cálculo. Na Alemanha, por exemplo, há três classes⁷⁴. A primeira é composta por esposas, filhos, netos, bisnetos, pais e avôs. Nesta hipótese, a tributação começa com uma alíquota de 7% para tributar transferências a partir de € 75.000,00, 11% para transferências acima de € 300.000,00 e 15% operações acima de € 600.000,00. A segunda classe é composta por irmãos, sobrinhos e parentes por afinidade. Nesse caso, as alíquotas são 15%, 20% e 25%. Por fim, uma terceira classe abrange todos os demais casos, e a tributação nessa hipótese ocorre através de uma alíquota única de 30%.

Em relação à tributação de transferência de riquezas, percebe-se que a proposta da Comissão Especial para análise, estudo e formulações de proposições relacionadas à Reforma Tributária não apresenta nenhuma modificação. Não se trata da elevação da progressividade de alíquotas, de métodos ótimos de evitar planejamentos tributários e tampouco sugere uma tributação por graus de parentesco, demonstrando, assim, novamente, atecnia com os conceitos da tributação ótima.

4.5.4 Tributação ótima da transferência de imóveis no sistema brasileiro

Por último, vale analisar a proposta da teoria da tributação ótima para o desenho da tributação sobre transmissões de bens imóveis, o ITBI.

Na verdade, há fortes argumentos da teoria ótima da tributação no sentido de que o simplesmente não seja instituído. As principais Reviews do mundo, como a coordenada por James Mirrlees no Reino Unido (MIRRLEES et al., p. 365) e a finalizada em maio de 2010 na Austrália (Australia's future tax system - Report to the Treasurer, p. 37), indicam a extinção desse imposto nos seus países, tendo em vista seu forte efeito distorcivo sobre os

⁷⁴ Fonte: Wealth Transfers and Tax Planning: Evidence for the German Bequest Tax, p. 8. Disponível em: <http://ftp.iza.org/dp11120.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2018.

comportamentos nas negociações de compra e venda de imóveis, afetando as decisões sobre a moradia.

Assim, a sugestão da teoria da tributação ótima é a extinção da tributação. Quanto à atual arrecadação, parece que uma simples atualização da planta de valores dos imóveis – uma das variáveis para a definição da base de cálculo do IPTU – poderia levar com conforto à compensação da perda de receita do IPTU.

No entanto, ainda que não se extinga o tributo, fundamental que se utilize de uma estrutura de tributação progressiva, com alíquotas marginais, semelhante à estrutura do imposto de renda. Protege-se, assim, os menos favorecidos, sendo possível reduzir a ineficiência econômica na medida em que aqueles com maior elasticidade de riqueza e renda são menos afetados pelos valores dos tributos.

Novamente, a proposta da Comissão Especial para análise, estudo e formulações de proposições relacionadas à Reforma Tributária não apresenta nenhuma modificação em relação à tributação de transferência de imóveis no sistema brasileiro, demonstrando, assim, não se tratar de uma proposta de sistema tributário, e sim de ajustes pontuais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo realizado pode ser resumido nas seguintes considerações:

1.1. A escolha do design apropriado para um sistema de tributação (e transferência de recursos através da tributação para os menos favorecidos) é uma das decisões de política pública mais importantes que os governos tomam. Afinal, nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), as receitas fiscais totais absorvem na ordem da metade da renda nacional;

1.2. A maneira a qual o sistema tributário de um país é desenhado causa consequências a uma economia, sugerindo-se há muito características que devem ser respeitadas para a formação de um sistema tributário adequado, já que, em determinadas situações, o desenho impróprio de um sistema tributário causa problemas à economia;

1.3. Ter um bom sistema tributário significa manter uma carga tributária justa com um mínimo de distorções tributárias, em que se destacam como aspectos determinantes a equidade, a eficiência e a simplicidade. A equidade tem um aspecto horizontal (contribuintes com mesma capacidade devem pagar o mesmo imposto) e um vertical (contribuintes com maior capacidade de pagamento devem pagar mais imposto), enquanto a eficiência requer um sistema desenhado de modo a não distorcer decisões de produção, consumo, poupança ou investimento de indivíduos e empresas - ou seja, o sistema não deve provocar distorções nos agentes econômicos, e simplicidade é a característica de um sistema tributário claro, em que os contribuintes usem as regras sem incorrer em custos não razoáveis, bem como possam compreender as implicações tributárias de qualquer curso de ação - aspecto imprescindível para facilitar a gestão tributária;

1.4. Sistemas tributários complexos podem gerar altos custos sociais para a sociedade. Custos sociais da tributação são gerados em função dos *excess burdens*, ou seja, custos administrativos e custos de conformidade suportados pela sociedade no processo de transferir poder de compra dos contribuintes para o governo. Tais custos incluem aprovar e administrar a legislação, custos involuntários de conformidade, *deadweight losses* e gastos causados pelas atividades dos contribuintes no sentido de reduzir a carga tributária, como evasão, planejamento tributário e mudar para outras alternativas de consumo menos onerosas tributariamente, mas menos atrativas;

1.5. Um bom sistema tributário não deverá apenas limitar os efeitos negativos sobre a eficiência. Será também um sistema que promova o bem-estar econômico ao lidar com

externalidades que surgem quando indivíduos ou empresas não percebem os efeitos de suas ações sobre os outros. Compreender um sistema tributário a partir de seu impacto na distribuição de renda (ou bem-estar) é claramente central;

1.6. Mirrlees et al. (2011) apresentam os objetivos de um sistema tributário para um determinado resultado distributivo: os efeitos negativos de um sistema tributário sobre o bem-estar e a eficiência econômica devem ser minimizados; é preferível um sistema tributário que custe menos para arrecadar; o sistema tributário deve buscar justiça em um sentido além do fiscal; transparência - um bom sistema tributário é aquele em que as pessoas possam conhecer e entender suas regras;

1.7. A República brasileira herdou do Império boa parte da estrutura tributária que esteve em vigor até a década de 30. Sendo a economia eminentemente agrícola e extremamente aberta, a principal fonte de receitas públicas durante o Império era o comércio exterior, particularmente o imposto de importação que, em alguns exercícios, chegou a corresponder a cerca de 2/3 da receita pública. Essa característica permaneceu na República em todo o período anterior à Constituição de 1934;

1.8. A redução dos fluxos de comércio exterior devido à Primeira Guerra Mundial obrigou o governo a buscar receita através da tributação de bases domésticas. Cresceu então a importância relativa do imposto de consumo e dos diversos impostos sobre rendimentos, tanto devido ao crescimento da receita destes impostos - definitivo no primeiro caso e temporário no segundo - como à redução da arrecadação do imposto de importação. Terminada a guerra, a receita do imposto de importação tornou a crescer, mas sua importância relativa continuou menor que no período anterior (em torno de 35% da receita total da União na década de 20 e início dos anos 30);

1.9. Na órbita estadual, o imposto de exportação era a principal fonte de receita, gerando mais que 40% dos recursos destes governos. Cabe notar que este imposto era cobrado tanto sobre as exportações para o exterior como nas operações interestaduais. Outros tributos relativamente importantes eram o imposto de transmissão de propriedade e o imposto sobre indústrias e profissões. O último era também a principal fonte de receita tributária municipal, secundado pelo imposto predial;

1.10. A Constituição de 1934 promoveu importantes alterações na estrutura tributária do país, deixando-o em condições de ingressar na fase seguinte da evolução dos sistemas tributários, aquela em que predominam os impostos internos sobre produtos. As principais modificações ocorreram nas órbitas estadual e municipal. Os estados foram dotados de

competência privativa para decretar o imposto de vendas e consignações. Quanto aos municípios, a partir da Constituição de 1934, passaram a ter competência privativa para instituir o imposto de licenças, o imposto predial e territorial urbano, o imposto sobre diversões públicas e o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais, além de taxas sobre serviços municipais;

1.11. Outra importante inovação da Constituição de 1934 foi repartir a receita de impostos entre diferentes esferas de governo. Tanto a União como os estados mantiveram a competência para criar outros impostos, além dos que lhes eram atribuídos privativamente, mas tais impostos seriam arrecadados pelos estados que entregariam 30% da arrecadação à União e 20% ao município de onde originasse a arrecadação. Também o imposto de indústrias e profissões, cobrado pelos estados, teria sua arrecadação repartida entre estados e municípios;

1.12. A Constituição de 10 de novembro de 1937 pouco modificou o sistema tributário estabelecido pela Constituição anterior, bem como a Constituição de 18 de setembro de 1946. Esta última mostra, entretanto, a intenção de aumentar a dotação de recursos dos municípios. Dois novos impostos são adicionados à sua área de competência: o imposto sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência (imposto do selo municipal) e o imposto de indústrias e profissões, pertencente anteriormente aos estados, mas já arrecadado em parte pelos municípios;

1.13. A partir da década de 50, o governo brasileiro comandou um esforço de desenvolvimento industrial, criando o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE) em 1952 e buscando atrair capital estrangeiro para o país, através de favores financeiros e cambiais e pela transformação do imposto de importação em instrumento de proteção à indústria doméstica. Em 1959, com a criação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) tem início o apoio sistemático ao desenvolvimento regional;

1.14. O apoio à industrialização e ao desenvolvimento regional gerou um crescimento das despesas que não pode ser acompanhado pelo das receitas - o sistema tributário mostrava insuficiência, razão pela qual sua reforma era vista como prioritária não só para resolver o problema orçamentário, como também para prover os recursos necessários as demais reformas. O país experimentava, no início dos anos 60, taxas de inflação crescentes, apesar dos resultados ainda satisfatórios da economia. Em 1961, a taxa de inflação atingiu 33,2%;

1.15. No final de 1963 foi criada a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda com a tarefa de reorganizar e modernizar a administração fiscal federal. Prevvia-se que os fatos e informações analisados levariam a uma expansão das tarefas e até à revisão global do sistema tributário, sendo que os trabalhos da Comissão ganharam impulso a partir da chegada dos governos militares em março de 1964. A Emenda Constitucional n.º 18, de 1965 e o Código Tributário (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966) são os documentos legais que marcam a reforma;

1.16. Além de bem-sucedida quanto ao objetivo de reabilitar as finanças federais, a Emenda Constitucional n.º 18, de 1965 teve os méritos de ousar eliminar os impostos cumulativos, adotando, em substituição, o imposto sobre o valor adicionado, à época em vigor apenas na França, e de, pela primeira vez no Brasil, conceber um sistema tributário com objetivos econômicos;

1.17. Análise comparativa entre a estrutura tributária anterior e o novo modelo de distribuição de competências, após a Emenda Constitucional n.º 18, de 1965, e da Reforma Tributária de 1965, aponta no sentido de que a nova estrutura é mais precisa na definição dos impostos a partir de sua base econômica, estabelecendo de mais claramente o campo de competência de cada uma das três esferas de governo. Os impostos em cascata foram transformados em impostos sobre o valor adicionado, substituindo o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) pelo ICM, e o Imposto de Consumo (IC) pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e transferiu-se para a competência federal tributos importantes para a política econômica e social, como o ITR e o Imposto sobre Exportações;

1.18. Em síntese, a Reforma Tributária de 1965, a Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional de 1969, atribuíram ao Governo Federal todos os impostos relativos à política econômica e o poder exclusivo de criar novos impostos. Reestruturaram os tributos em todos os níveis de governo, de forma a contemplar a União com receitas relativamente mais altas (10 impostos para a União, dois para os estados e dois para os municípios), ficando ainda reservados à União aqueles tributos cuja arrecadação era mais fácil. Soma-se a isto a transferência para o campo de competência da União, do Imposto sobre Exportações (IE), do Imposto Territorial Rural (ITR) e do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), tidos como importantes instrumentos da política econômica;

1.19. Para se compreender sistemicamente o atual sistema, instaurado pela Reforma Tributária de 1988, embutida na nova Constituição Federal, importante lembrar a conjuntura política de então. A noção de desconcentração tributária veio à pauta de discussões com força

relevante, apoiada tanto pelos governos dos municípios e estados, como pela população e pelos parlamentares, de um modo geral. Entendia-se que, por trás desta noção, estava um processo de ampliação da democracia e que, concedendo faculdades às esferas subnacionais, o caminho tomado seria condizente com as mudanças políticas que transcorriam no país, como a volta das eleições diretas para presidente, que ocorreu em 1989;

1.20. Em resumo, depois de um longo período de concentração tributária, o fim do regime militar é acompanhado por pressões dos entes federativos para que lhe sejam concedidas uma maior autonomia financeira e ampliada arrecadação. A Constituição de 1988 é, assim, um símbolo para tais pretensões, pois configura uma nova estrutura tributária, mais desconcentrada e, ainda, mais voltada para as necessidades sociais brasileiras;

1.21. A Assembleia Nacional Constituinte criou um sistema de financiamento insuficiente para o tamanho do estado implicitamente definido nas diversas comissões. Por um lado, houve a preocupação em aumentar a receita de estados e municípios – decorrência da preocupação de redemocratização e mesmo de uma busca pela efetivação da autonomia financeiras desses entes -, e, por outro, concentrou certa insuficiência de recursos na União e não proveu os meios, legais e financeiros, para que houvesse um processo ordenado de descentralização dos encargos. Por isso, tão logo ela foi promulgada, já se reclamava nova reforma do Estado brasileiro;

1.22. O atual sistema tributário brasileiro é menos progressivo do que pretendia o legislador ao instituí-lo. A tributação direta no Brasil é bem menos expressiva, ficando evidente a baixa progressividade desta espécie de tributação no país, uma vez que os brasileiros mais ricos pagam menos imposto, na proporção de sua renda, que um cidadão de classe média alta: cerca de dois terços da renda dos mais ricos está isenta de qualquer incidência tributária, proporção superior a qualquer outra faixa de rendimento, e a alíquota efetiva média paga pelos mais ricos chega a apenas 7%, enquanto a média nos estratos intermediários dos declarantes do imposto de renda chega a 12%;

1.23. Outra evidência da regressividade em nosso sistema tributário pode ser constatada em análise da carga tributária total. Nos exercícios de 2002 e 2003, enquanto os 10% mais pobres da população comprometiam cerca de 32,8% da sua renda com tributos diretos e indiretos, os 10% mais ricos sofriam uma carga de apenas 22,7%. Os números demonstram ainda que, para quase todos os décimos de renda, a carga de tributos diretos e indiretos é decrescente conforme o aumento da renda;

1.24. A conclusão que se chega é que o sistema brasileiro é contrário à justiça fiscal, com um elevado peso de tributos sobre bens e serviços na arrecadação. Seria injusto ainda porque o grande número de tributos, a persistência da tributação em cascata, enumerando-se as seguintes falhas: 1) complexidade; 2) cumulatividade; 3) aumento do custo dos investimentos; 4) problemas do ICMS; 5) guerra fiscal; e 6) tributação excessiva da folha de salários;

2.1. A teoria da tributação ótima (*optimal taxation theory*) surge como direcionamento teórico da política tributária pautado em contribuições da teoria econômica, mas também com atenção a elementos sociológicos, jurídicos e éticos ligados à criação de mecanismos que favoreçam a definição de um sistema tributário ótimo (*tax design*) e o aperfeiçoamento do sistema tributário vigente (*tax reform*) de acordo com determinados objetivos pré-determinados. Dentre esses objetivos, citam-se o respeito efetivo à capacidade econômica do contribuinte, a criação de instrumentos que previnam ou diminuam a existência de distorções fiscais prejudiciais à atividade econômica realizada pelo comerciante ou empresário, ou mesmo, objetivando alcançar melhor redistribuição de riquezas entre diferentes setores da sociedade;

2.2. O texto seminal, do ponto de vista conceitual, e que é a origem do que se chama hoje de teoria da tributação ótima, é um artigo de Frank Ramsey. Seu texto, *A contribution to the theory of taxation*, publicado em 1927, é considerado o marco inicial dessa teoria, quando se utilizou, pela primeira vez, de conhecimentos econômicos e matemáticos mais complexos para estudar os efeitos da tributação sobre a economia e chegar a conclusões marcantes: todo pequeno aumento de tributo gera, como consequência, uma redução da produção na sua mesma proporção. Para não ter modificações nas proporções de produção dos bens, a tributação deve ser maior sobre aqueles com menor elasticidade de oferta e demanda. É dizer, produtos mais básicos, que serão consumidos de qualquer modo, devem ser tributados com alíquotas maiores, enquanto que produtos com grande elasticidade, que podem ser substituídos facilmente por outros ou que são mais supérfluos, devem ter tributação menor para que a produção não seja tão afetada;

2.3. Para efeitos de equidade, a teoria de Ramsey não tem aplicação. Adotando-se suas conclusões, produtos básicos seriam mais tributados do que supérfluos. A Economia, assim, precisa lidar com a paradoxalidade existente entre eficiência e equidade. A tributação, como atividade que afeta profundamente a macroeconomia, deve ser guiada por esse

pensamento complexo, que tenta comportar eficiente produção com eficiente redistribuição de renda;

2.4. Deve-se destacar que o modelo de Ramsey estava pautado numa visão econômica mais clássica, focada apenas na questão da eficiência, sem preocupações com o problema da equidade. No entanto, seu estudo foi capaz de estimular a reflexão sobre a conclusão de que tributar gera receita para o Estado, mas também gera redução de produção (oferta) e demanda, que, por sua vez, gera redução de tributação para o Estado e redução do número de empregos;

2.5. Os textos publicados em 1971 por Peter Arthur Diamond e James Alexander Mirrlees são considerados os mais marcantes desenvolvimentos desde Frank Ramsey. Diamond e Mirrlees conseguiram avançar em relação à equação linear de Ramsey, criando um teorema consubstanciado numa complexa equação não-linear, na qual procuram o estabelecimento de tributos sobre a renda e sobre commodities, que gerem o mínimo de perda de eficiência na produção, mas que também possibilitem uma boa redistribuição de propriedade e, conseqüentemente, uma redução da desigualdade. Tributação e produção funcionam como dois lados de uma moeda que têm um objetivo comum: o bem-estar;

2.6. Diamond e Mirrlees procuraram desenvolver o modelo de Ramsey, não ficando focados unicamente na questão da eficiência da produção, mas também na redistribuição da renda na sociedade, inter-relacionando tributação, investimentos públicos, economia do bem-estar (*welfare economics*) e redistribuição de renda num mesmo cenário;

2.7. Assim, a conferência de equidade por uma tributação ótima deveria discriminar os indivíduos pela renda que recebiam em determinados períodos. Quanto maior a renda, maior possibilidade de contribuição com menor risco de prejuízos para o contribuinte e, quanto mais desigual a sociedade, o peso na equidade deve ser maior do que o peso na eficiência, devendo-se aplicar mais alíquotas marginais, além de que os sistemas tributários mais modernos devem adotar um grupo de possíveis medidas, e não somente uma única medida correta. No trabalho de Diamond e Mirrlees, pela preocupação com o bem-estar social, juntamente com a preocupação inicial de Ramsey acerca da eficiência produtiva, foram agregados outros tributos, para efeito de constituir uma política tributária considerada ótima;

2.8. Em setembro de 2011 foi publicado longo trabalho coordenado por James Mirrlees: *The Mirrlees Review*. Tal estudo tem como objetivo apresentar propostas para se reformar o Sistema Tributário para o Século XXI. A *Mirrlees Review* reuniu um grupo de

especialistas e pesquisadores internacionais para identificar as características de um bom sistema fiscal para qualquer economia aberta no século 21, apresentando o segundo volume (*Tax by Design*) as conclusões da revisão, fazendo deste estudo um dos mais interessantes modelos a serem seguidos pelo Brasil – por óbvio com as devidas adaptações à nossa realidade socioeconômica -, já que não se pode aplicar um modelo pautado primariamente no Reino Unido e secundariamente nos demais países da OCDE a um país que é um dos mais desiguais do mundo;

2.9. A Mirrlees Review é um trabalho muito recente e, portanto, traz análise dos avanços e deficiências de todos os anteriores, sendo um trabalho extremamente completo, abordando todos os tributos mais utilizados no século XXI e suas inter-relações, com uma visão sistemática. O objetivo da pesquisa coordenada por Mirrlees não é dizer qual deve ser a carga dos tributos, nem qual o grau de equidade da tributação, pois essas são decisões políticas, que devem ser tomadas no caso específico, analisando-se aspectos políticos, econômicos, sociais, ambientais etc., de cada país, mas percebe-se clara preocupação em demonstrar a paradoxalidade existente entre a necessidade de conferir eficiência à economia e, ao mesmo tempo, de redistribuir renda. Eficiência e equidade precisam ser acomodadas de acordo com as necessidades e os anseios sociais em cada país;

2.10. Em suas conclusões, a Mirrlees Review traz propostas para um sistema tributário ótimo. Para um dado resultado redistributivo, o sistema tributário deve observar os seguintes pontos: os efeitos negativos sobre o bem-estar e sobre a eficiência econômica devem ser minimizados; os custos da Administração Tributária e custos com *compliance* devem ser os menores possíveis e ter sua importância igualmente considerada; a lisura do sistema não deve estar apenas na ideia de redistribuição, mas também de lisura nos procedimentos, proibição de discriminação e lisura quanto às expectativas; e deve haver transparência, pois um sistema tributário deve ser bem compreendido, não cabendo a ele retirar propriedade de forma velada. Em resumo, a Mirrlees Review destaca que o desenho de um sistema tributário ótimo precisa procurar equilibrar progressividade e eficiência a partir de um sistema neutro, simples e estável;

2.11. Um sistema tributário ótimo é aquele que procura equilibrar progressividade e eficiência a partir de um sistema neutro, simples e estável, e que resulte num sistema mais justo, do ponto de vista econômico e social, mais racional ou mais eficiente, não inviabilizando, por outro lado, a atividade empresarial nacional, através de tributos que

possuam grande base de contribuintes e cujos sistemas de arrecadação possuem o mínimo custo para a administração tributária e contribuintes;

2.12. A tributação ótima da renda mostra que sob determinadas formas da função de distribuição de habilidades (renda), vinculadas também ao grau de desigualdade da renda – em especial em países de alto nível de desigualdade – deve-se empregar desenhos de sistemas tributários progressivos;

2.13. Na tributação ótima do consumo (bens e serviços), a estrutura tributária deve ser em direção à uniformidade das alíquotas e, levando-se à análise questões distributivas, ou seja, à medida que o grau de aversão à desigualdade aumenta, deve-se observar uma seletividade das alíquotas ótimas na tributação sobre o consumo de bens pelas camadas mais favorecidas da população, na medida em que grande parte da desigualdade na distribuição de renda é provavelmente acompanhada por diferenças gritantes nos modelos de consumo entre grupos de renda;

2.14. A tributação da transferência de riqueza é um dos melhores instrumentos para se realizar redistribuição de renda, inclusive pelo baixo efeito distorcivo. Um sistema de tributação ótimo da transferência de riqueza deve direcionar a tributação naquele que recebe a riqueza, e não naquele que transfere. Ou seja, interessa tributar o beneficiado, o novo detentor da riqueza, que não sofrerá se lhe for retirada uma parcela dela, para a formação da qual inclusive é possível não ter contribuído. A estrutura ótima deve dar a tributação no destino e, se o objetivo maior dessa forma de tributação é gerar redistribuição, devem ser utilizados tratamentos especiais, particulares, diferenciando-se a alíquota de acordo com a idade daquele que recebe o bem ou direito, como também de acordo com o grau de proximidade entre aquele que transfere e aquele que recebe;

2.15. A busca por um esquema geral que especifique, para todos os países e em todos os momentos, os detalhes de um sistema de tributação ótima, certamente está fadada a falhar. Há, simplesmente, muitos detalhes que devem ser conhecidos, mas que são incognoscíveis para se implementar integralmente as diretrizes da teoria da tributação ótima. E mais, o modelo da tributação ótima, como todo modelo, possui limitações.

2.16. Ainda assim, isso não deve desencorajar a busca por modelo de tributação específico - e, especialmente, diretrizes para uma reforma tributária que se aplicam a um único país em um determinado momento, e que incorporam a maior parte das considerações discutidas aqui. Essas diretrizes serão necessariamente definidas em termos gerais. No entanto, se as diretrizes de um sistema tributário são geradas a partir de modelos que

incorporam as características trabalhadas pela teoria da tributação ótima, tais diretrizes oferecerão um mapa melhor para a política tributária de um país.

3.1. A reforma tributária é tema recorrente no direito brasileiro. E mais, é sempre envolvido por aparente consenso: todos concordam que nosso sistema tributário é problemático e que, portanto, precisa ser modificado;

3.2. Apenas nos últimos 15 anos foram patrocinadas pelo Executivo seis propostas de reforma do sistema de impostos, taxas e contribuições, e cinco com um mesmo desfecho: a ideia de uma reforma ampla abandonada pelos impasses, sendo substituída por medidas pontuais;

3.3. O que fez com que todas as propostas falhassem, mesmo com a pressão política por uma reforma tributária? A resposta não pode estar apenas no sistema político, pois esses sucessivos fracassos do Executivo são, de certa forma, uma situação atípica no Brasil, já que nosso sistema político é marcado pela hegemonia do Executivo e dos líderes partidários. Toda proposta de reforma tributária contou com o empenho determinado de uma série de atores políticos, e ainda assim sem sucesso;

3.4. Ao que parece, há uma visão estratégica equivocada. O que causa as incertezas e polêmicas de um projeto de reforma tributária é o excesso de clivagens, que é decorrente do excesso de propostas. Os atores políticos, desconhecendo esse fato, acreditam que as incertezas das propostas se resolvem com mais propostas, o que parece apenas agravar o problema;

3.5. A teoria da tributação ótima oferece recursos para indicar qual a melhor modelagem de um sistema tributário. É possível, assim, traçar-se diretrizes e princípios que podem – e devem - ser aplicados no desenho do sistema tributário brasileiro ótimo;

3.6. O Brasil é o décimo país mais desigual do mundo, segundo dados divulgados em 21 de março de 2017 no Relatório de Desenvolvimento Humano (RDH), elaborado pelas Organização das Nações Unidas (ONU). Para seguir a linha da redistributividade, é preciso tributar mais aqueles com mais renda. Assim, para a tributação de renda das pessoas físicas, assim, e a partir das conclusões da teoria da tributação ótima, deve-se privilegiar a progressividade das alíquotas, sendo adequada a criação de mais faixas na tabela progressiva do IRPF brasileiro, para que sejam tributadas com alíquotas mais pesadas as rendas mais altas, sendo que o cálculo das faixas de valores dependerá de uma análise econômica da elasticidade de renda dos indivíduos mais favorecidos, de modo a encontrar grandezas que

gerem maior justiça no sistema, sem que o trabalho dessas pessoas seja gravemente desincentivado;

3.7. Fundamental ainda o fim da isenção dos dividendos, modificação que atingiria apenas parte menor da população, a de rendimentos mais elevados. Apesar desta cobrança reduzir o retorno líquido dos investidores, e potencialmente diminuir o estoque de capital na economia – já que a tendência das empresas seria reter lucros e distribuir menos dividendos, havendo alterações talvez indesejadas nas formas de alocação do capital, a não tributação dos dividendos gera grave diferenciação de tributação entre sócios de empresas e trabalhadores;

3.8. Na tributação ótima do consumo, e a partir da análise da tributação indireta dos países mais desenvolvidos do mundo, há um forte argumento para que o Brasil crie um imposto sobre bens e serviços federal e elimine PIS, COFINS, IPI, ICMS, ISSQN e contribuição sobre a receita. A alíquota deveria ser uniforme, levando à redução do peso da regressividade no sistema. As exceções a essa alíquota devem existir, a vista de questões redistributivas, e ainda a previsão das *excises taxes*;

3.9. Nesse ponto, caminha bem a principal modificação pretendida pela proposta de reforma tributária atualmente em análise: a implementação de um imposto de base ampla sobre o consumo — o imposto sobre bens e serviços (IBS), espécie de imposto sobre o valor adicionado, associado com a seletividade de alíquotas de acordo com critérios de essencialidade dos bens e serviços;

3.10. O Brasil é um dos países que menos tributa heranças e doações no mundo. A conclusão é de levantamento da Ernst & Young em 18 países e mostra que, enquanto a média da alíquota cobrada pelos estados brasileiros é de 3,86% sobre o valor herdado, no Chile a taxa é de 13%, na França, 32,5% e na Inglaterra chega a 40%;

3.11. É de se sugerir, assim, em que pese o aumento da complexidade, que a estrutura das alíquotas do ITCMD siga a mesma estrutura do imposto de renda. A alíquota, entretanto, não pode ser elevada ao ponto de provocar desincentivos na economia, e não se deve fazer diferenciação de alíquotas para o caso de transferência entre vivos e o caso de morte;

3.12. Se um dos objetivos principais do sistema tributário brasileiro ótimo é redistribuir, não se deve tributar transferências com valores muito pequenos. E a preocupação em impedir planejamentos por meio de sucessivas pequenas transferências é afastada com a incidência cumulativa proposta por Mirrlees (2011): em se adotando um piso para a tributação, deve-se adotar a tributação múltipla dos bens passados de uma geração para a próxima, é dizer, ter o modelo uma análise rigorosa do período de tributação;

3.13. O modelo brasileiro deve também adotar a estrutura de alíquotas utilizada por diversos países da OCDE, em que tributa com alíquotas menores os valores transferidos entre parentes mais próximos, de acordo com a base de cálculo;

3.14. Para o desenho da tributação sobre transmissões de bens imóveis, a proposta da teoria da tributação ótima é no sentido de que o não seja instituída tal espécie de tributação, ou sua extinção;

3.15. Não se extinguindo o tributo, deve-se utilizar uma estrutura de tributação progressiva, com alíquotas marginais, semelhante à estrutura do imposto de renda. Protege-se, assim, os menos favorecidos, sendo possível reduzir a ineficiência econômica na medida em que aqueles com maior elasticidade de riqueza e renda são menos afetados pelos valores dos tributos;

4.1. A final, verifica-se que os modelos da teoria da tributação ótima, são essenciais para se modelar um sistema tributário de forma redistributiva e eficiente, com características de simplicidade, neutralidade e estabilidade;

4.2. Por óbvio, nenhum modelo pode ser aplicado indiscriminadamente a qualquer país e essa é, inclusive, uma conclusão importante da tributação ótima. Lida-se aqui com o paradoxo da generalização versus especialidade. Cada país tem suas especificidades políticas, jurídicas, econômicas, sociais e outras, as quais levarão a diferentes decisões tributárias. Apesar disso, a tributação ótima mostra que é possível traçar-se diretrizes e princípios que podem – e devem - ser aplicados de um modo quase geral;

4.3. Constatada a possibilidade de aplicação dos conceitos e modelos da teoria da tributação ótima no sistema brasileiro, é de se questionar se tal aplicação agrega novos conhecimentos, permitindo uma explicação mais segura dos institutos jurídicos. Nesse ponto, é de se lembrar as principais contribuições de uma ferramenta de análise: propiciar uma linguagem unificada para a comparação entre instituições de sentido comum em contextos diferentes; dotar-nos da capacidade para aplicar as instituições em contextos ligeiramente mais complexos; e propiciar os meios para a verificação da congruência lógica entre ideias específicas e para examinar com acerto qual das conclusões alcançadas poderiam mudar drasticamente frente a pequenas mudanças nos pressupostos.

REFERÊNCIAS

- ADEODATO, J. M. **Ética e retórica**: para uma teoria da dogmática jurídica. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- AFONSO, J. R. Da mutação à lipoaspiração. **Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro, v. 71 n. 5, maio 2017.
- AFONSO, J. R.; VARSANO, R.; RAMUNDO, J. C.; ARAÚJO, E. A.; PESSOA, E. de P.; SILVA, N. L. C. da. Tributação no Brasil: características marcantes e diretrizes para a reforma. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 9, p. 25-50, jun. 1998.
- AHMAD, E.; STERN, N. The theory of reform and Indian indirect taxes. **Journal of Public Economics** 25, p. 259–298, 1984.
- ALEXANDER, Jeffrey. **Las teorías sociológicas desde la segunda guerra mundial**. Barcelona: Editorial Gedisa, 2001.
- ALM, J. What is an “optimal” tax system? **National Tax Journal**, Washington, v. XLIX, n. 1, p. 117-133, 1996.
- AMARAL, G. L.; OLENIKE, J. E.; AMARAL, L. M. F.; YAZBEK, C. L. **Quantidade de normas editadas no Brasil**: 28 anos da Constituição Federal de 1988. Curitiba: IBPT, 2016.
- AMED, F. J.; NEGREIROS, P. J. L. C. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.
- ARAÚJO, C. H. V.; FERREIRA, P. C. G. Reforma tributária, efeitos alocativos e impactos de bem-estar. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, v. 53, n. 2, p. 133-166, abr. 1999.
- ATKINSON, A. B. Public economics and the economic public. **European Economic Review** 34, p. 225-248, 1990.
- ATKINSON, A. B.; STIGLITZ, J. E. The design of tax structure: direct versus indirect taxation. **Journal of Public Economics** 6, p. 55–75, 1976.
- AUERBACH, A. J.; HINES Jr., J. R. Taxation and economic efficiency. **NBER WP** 01-8181, 2001.
- ÁVILA, F.; Ana Maria BIANCHI, A. M. (org.). **Guia de economia comportamental e experimental**. São Paulo: EconomiaComportamental.org, 2015.
- BARBOSA, A. L. H.; SIQUEIRA, R. B. **Imposto ótimo sobre o consumo**: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro. Rio de Janeiro: IPEA, 2000.
- BARRETO, A. F. Tributação e conjuntura nacional. In: BARRETO, A. F. (Coord.). **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2005.

BAUMOL, W. J.; BRADFORD, D. F. Optimal departures from marginal cost pricing. **American Economic Review** 60, p. 265–283, 1970.

BOADWAY, R. **From optimal tax theory to tax policy**: retrospective and prospective views. Cambridge: The MIT Press, 2012.

BOADWAY, R.; CHAMBERLAIN E.; EMMERSON, C. **Taxation of wealth and wealth transfers**. Oxford: Oxford University Press, 2011.

BOITEUX, M. On the management of public monopolies subject to budgetary constraints. **Journal of Economic Theory** 3, p. 219–40, 1971.

_____. Sur la gestion des monopoles publics astreints a l'équilibre budgétaire. **Econometrica**, v. 24: 22–40, 1956

BORGES, J. S. M. **Ciência feliz**: sobre o mundo jurídico e outros mundos. Recife: Fundação de Cultura Cidade do Recife, 1994.

_____. **Curso de direito comunitário**: instituições de direito comunitário comparado: União Europeia e MERCOSUL. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. Desequilíbrios regionais e reforma tributária. **Revista de Direito Tributário**, n. 33, p. 50-63, 1985.

BRÜMMERHOFF, D. **Finanzwissenschaft**. 9 Auflage. München: Oldenbourg, 2007.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito**. Uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CINTRA, M. **Cacofonia tributária**. Disponível em: <<https://www.brasil247.com/pt/247/artigos/117553/Cacofonia-tribut%C3%A1ria.htm>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

CORLETT, W.J.; HAGUE, D.C. Complementarity and the excess burden of taxation. **Review of Economic Studies** 21, p. 21–30, 1953.

CRETELLA JR., J. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, v. 3, 1990.

DAHAN, M.; STRAWCZYNSKI, M. Optimal income taxation: an example with a u-shaped pattern of optimal marginal tax rates: comment. **American Economic Review** 90 (3), p. 681-685, 2000.

DEATON, A.; STERN, N. Optimally uniform commodity taxes, taste differences and lump-sum grants. **Economics Letters** 20, p. 263–266, 1986.

DIAMOND, P. A.; MIRRLEES, J. A. Optimal taxation and public production I: production efficiency and II: tax rules. **American Economic Review** 61, p. 8–27 and p. 261–278, 1971.

DORNELLES, F. O. N. O sistema tributário da Constituição de 1988. In: **Constituição de 1988: o Brasil 20 anos depois**. Estado e economia em vinte anos de mudanças, v. 4, Brasília: Câmara de Deputados, 2008.

ELKIN, B. Auditing tax expenditures, or spending through the tax system. **International Journal of Government Auditing**, Washington, v. 16, n. 1, p. 7-16, 1989.

FELDSTEIN, M. S. Distributional equity and the optimal structure of public sector prices. **American Economic Review** 62, p. 32–36, 1972.

GENTRY, W. M. Optimal taxation. In **Encyclopedia of Taxation and Tax Policy**. CORDES J. J.; EBEL, R. D.; GRAVELLE, J. G. (Org.). New York: Urban Institute, 1999.

GIFFONI, F.P. VILLELA, L. A. **Estudos para a reforma tributária no Brasil**: tributação da renda e do patrimônio. Rio de Janeiro: IPEA, 1987.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O.; **Tributação e distribuição da renda no Brasil**: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas. IPEA, 2016

GREMAUD, A. P.; TONETO JÚNIOR, R.; VASCONCELLOS, M. A. S. **Economia brasileira contemporânea**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HABERMAS, Jürgen. **La lógica de las ciencias sociales**. 3 ed. Tradução Manuel Jiménez Redondo. Madrid: Editorial Tecnos, 1996.

HARBERGER, A. C. Three basic postulates for applied welfare economics. **Journal of Economic Literature** 9, p. 785–797, 1971.

_____. Taxation, Resource Allocation, and Welfare. In **The Role of Direct and Indirect Taxes in the Federal Reserve System**. Princeton: Princeton University Press, 1964.

HEADY, C. Optimal taxation as a guide to tax policy: a survey. **Fiscal studies**, v. 14, n. 1, p. 15-41, 1993.

HUERTAS, F. **O método PES**: entrevista com Matus. São Paulo: Edições Fundap, 2007.

IBGE. **Pesquisa de orçamentos familiares 2002-2003**: primeiros resultados – Brasil e grandes regiões. Rio de Janeiro: IBGE, 2004.

IGNACIO, L. União estuda reforma tributária simplificada. **Valor Econômico**. São Paulo, 14 nov. 2017.

JUNQUEIRA, M. O. **O nó tributário**: por que não se aprova uma reforma tributária no Brasil. São Paulo: 2010. (Tese de Doutorado).

KANBUR, R.; TUOMALA, M. Inherent inequality and the optimal graduation of marginal tax rates. **Scandinavian Journal of Economics** 96 (2), p. 275- 282, 1994.

KEVIN, R. A reconsideration of the optimal income tax. In Peter J. Hammond e Gareth D. Myles (eds.) **Incentives, organization, and public economics** - papers in honour of Sir

James Mirrlees. Cambridge: Oxford University Press, p. 171-189, 2000.

KUHN, Thomas S. **La tensión esencial**. Estudios selectos sobre la tradición y el cambio en el ámbito de la ciencia. Tradução Roberto Helier. 2ª reimpressão. México: Fondo de Cultura Económica, 1996.

LAGEMANN, Eugenio. Tributação ótima. **Ensaio FEE**, v. 25, n. 2, Porto Alegre, 2004.
_____. Tributação equitativa. **Ensaio FEE**, v. 22, n. 1, Porto Alegre, 2001.

LIMA, E. M.; REZENDE, A., J. **Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil**: uma análise a partir da curva de Laffer. ENAPG, 2006.

LIPSEY, R. G.; LANCASTER, K. The general theory of second best. **The Review of Economic Studies** 24, p. 11–32, 1956–7.

MACIEL, E. Propostas de reforma tributária. **Revista CEJ**, Brasília, n. 22, p. 31-34, jul./set. 2003.

MACIEL, M. S. **Dependência de trajetória nos incentivos fiscais**: fragmentação do empresariado na reforma tributária. Brasília: IUPERJ/CEFOP, 2009.

MANKIW, N. G.; WEINZIERL M.; YAGAN, D. Optimal taxation in theory and practice. **NBER Working Paper no. 15071**. 2009

MATURANA, Humberto R.; VARELA, Francisco J. **As bases biológicas da compreensão humana**. Tradução Humberto Mariotti e Lia Diskin. São Paulo: Palas Athena, 2001.

MEADE, J. E. The **Structure and reform of direct taxation**: report of a committee chaired by professor J. E. Meade. London: George Allen and Unwin, 1978.
_____. **The theory of customs union**. Amsterdam: North Holland Publ. Co., 1955.

MELLOR, D. H. Cambridge philosophers I: F. P. Ramsey. *Philosophy*, Cambridge, v. 70, p. 243–262, 1995.

MILÁ, M. M. **Income concentration in a context of late development**: an investigation of top incomes in Brazil using tax records, 1933–2013. Paris: Paris School of Economics, 2015.

Ministério da Fazenda. **Análise do substitutivo do relator da reforma tributária**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/portugues/releases/1999/r991123.asp>. Acesso em: 20 nov. 2017.

MIRRLEES, J. A. An exploration in the theory of optimum income taxation. **Review of Economic Studies** 38, p. 175–208, 1971.

MIRRLEES, J.; STUART Adam; BESLEY, T.; BLUNDELL, R.; BOND S.; CHOTE, R.; GAMMIE, M.; JOHNSON, P.; MYLES, G.; POTERBA, J. M. **Tax by design**. Oxford: Oxford University Press, 2011.

MORAES, A. S. P. **O Estado, o mercado e o tributo** – como o modelo de tributação é capaz de alterar a história do Brasil. Brasília: 2017. (Dissertação de Mestrado).

MORAES, B. R. **Curso de direito tributário** - sistema tributário da Constituição de 1969. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. I, 1973.

MURPHY, L.; NAGEL, T. **The myth of ownership: taxes and justice**. New York: Oxford University Press, 2002.

MYLES, G. D. **Public Economics**. Cambridge: Cambridge University Press, 1995.

NEUMARK, F. **Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik**. Tübingen: Mohr, 1970.

OLIVEIRA, F. A. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889 - 2009**. Texto para Discussão do IPEA. Brasília: IPEA, 2010.

_____. **Autoritarismo e crise fiscal no Brasil (1964 -1984)**. São Paulo: Hucitec, 1995.

_____. **A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. São Paulo: Brasil-Debates, 1981.

PAES, N. L.; BUGARIN, M. N. S. Reforma tributária: impactos distributivos, sobre o bem estar e a progressividade. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, v. 60, n. 1, p. 33–56, jan./mar. 2006.

PASSELL, P. Furor over British poll tax imperils thatcher ideology. **New York Times**, Nova York, 23 abril 1990.

PIKETTY, T. **Le capital au xxi^e siècle**. Paris: Éditions du Seuil, 2013.

PIKETTY, T.; SAEZ, E. **A theory of optimal inheritance taxation**. Disponível em: < <http://eml.berkeley.edu/~saez/piketty-saezECMA13.pdf>.> Acesso em: 15 nov. 2017.

POPPER, Karl. **Escritos selectos**. Tradução Sergio René M. Báez. 1ª reimpressão. México: Fondo de Cultura Económica, 1997.

RAMSEY, F. A contribution to the theory of taxation. **Economic Journal**, v. 37, p. 47-61, 1927.

RANGEL, P. E.; MEDEIROS NETTO, J. D. **Histórico de reformas reforma tributária: breve notícia sobre oito anos de trabalhos no âmbito da câmara dos deputados**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2003.

RAY, R. Sensitivity of optimal commodity tax rates to alternative demand functional forms: an econometric case study of India. **Journal of Public Economics**, v. 31, n. 2, p. 253-268, 1986.

_____. Impact of demographic variables on optimal commodity taxes: evidence from U.K. family expenditure surveys, 1967-85. **Public Finance / Finance Publiques**, v. 44, n. 3, p. 437-452, 1989.

_____. Optimal demogrants and taxes in a federal welfare state. **Journal of Population**

Economics, v. 6, n. 3, p. 199-214, 1993.

_____. Issues in the design and reform of commodity taxes: analytical results and empirical evidence. **Journal of Economic Surveys**, v. 11, n. 4, p. 353-388, 1997.

SADKA, E. A theorem on uniform taxation. **Journal of Public Economics**, v. 7, p. 387-391, 1977.

SAEZ, E. The effect of marginal tax rates on income: a panel study of 'bracket creep'. **NBER WP 99-7367**, 2000.

_____. Using elasticities to derive optimal income tax rates. **Review of Economic Studies** 68, p. 205-229, 2001.

SAMPAIO, M. C. Reforma tarifária no Brasil: tarifas uniformes *versus* tarifas ótimas. **Revista Brasileira de Economia**, v. 47, p. 3-31, 1993.

_____. Reforma tributária no Brasil: equidade *versus* eficiência. **Revista Brasileira de Economia**, v. 50, n. 1, p. 2-21, 1996.

SAMUELSON, P. A. Theory of optimal taxation. **Journal of Public Economics** 30, p. 137-143, 1986.

SÁNCHEZ, A. C.; ANDREWS, D. **Residential mobility and public policy in OECD countries**. Paris: OCDE, 2011.

SANTI, E. M. D. Reforma tributária: reconstruindo os laços nacionais do federalismo brasileiro e resgatando a dignidade do contribuinte. In: LIMA, M. L. L. M. P. **Direito e economia: 30 anos de Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SANTI, E. M. D. (Coord.). **Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SEADE, J. K. On the shape of optimal tax schedules. **Journal of Public Economics** 7, p. 203-236, 1977.

SERRA, J. A.; AFONSO, J. R. R. Finanças públicas municipais: trajetórias e mitos. **Conjuntura Econômica**, vol. 45, nº 10, p. 44-45, 1991.

SILVEIRA, F. G. **Tributação, previdência e assistência sociais: impactos distributivos**. Campinas: 2008. (Tese de Doutorado).

SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S. Incidência Tributária. In: BIDERMAN, C.; AVARTE, P. (Org.). **Economia do setor público no Brasil**. São Paulo: Campus, 2005.

SIQUEIRA, R. B. **Modern tax analysis: an overview of the literature**. Pimes/UFPE, 1995 (Texto para Discussão, 348).

_____. Redistributive effects of alternative indirect tax reforms for Brazil. **Economia Aplicada**, FEA/USP, v. 1, n. 3, p. 349-371, 1997.

_____. Optimal indirect taxes for Brazil: combining equity and efficiency. **Revista Brasileira de Economia**, v. 52, n. 1, p. 39-52, 1998.

SIQUEIRA, R. B.; NOGUEIRA, J. R.; BARBOSA, A. L. de H. Teoria da tributação ótima. In: BIDERMAN, C.; AVARTE, P. (Org.). **Economia do setor público no Brasil**. São Paulo: Campus, 2005.

SIQUEIRA, R.; NOGUEIRA, J. R.; SOUZA, E. A incidência final dos impostos indiretos no Brasil: efeitos da tributação de insumos. **Revista Brasileira de Economia**. v. 55, i. 4, p. 513-544, 2001.

_____. Os impostos sobre consumo no Brasil são regressivos? **Economia Aplicada**, Departamento de Economia da FEA/USP, 2000.

SLEMROD, J. Optimal taxation and optimal tax systems. **Journal of Economic Perspectives** 4, p. 157-178, 1990.

SLEMROD, J.; YITHAKI, S. The costs of taxation and the marginal efficiency cost of funds. **International Monetary Fund. Staff Papers**. International Monetary Fund, v. 43, n. 1, p. 172-199, 1996.

SMITH, A. **A riqueza das nações**. São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda., 1996.

STERN, N. H. On the specification of models of optimum income taxation. **Journal of Public Economics** 6, p. 123-162, 1976.

_____. Optimum taxation with errors in administration. **Journal of Public Economics**, Amsterdam, v. 17, p. 181-211, 1982.

_____. The theory of optimal commodity and income taxation: an introduction. In **The Theory of Taxation for Developing Countries**. NEWBERY, D.; STERN, N. (Org.), p. 22-59. Oxford: Oxford University Press, 1987.

STIGLITZ J. E. **In Praise of Frank Ramsey's contribution to the theory of taxation**. Disponível em: <<http://www.nber.org/papers/w20530>>. Acesso em: 9. nov. 2017.

_____. Pareto efficient and optimal taxation and the new welfare economics. In: AUERBACH, A.; FELDSTEIN, M. (Org.). **Handbook of Public Economics** 2., p. 991-1042. Amsterdam: North-Holland, 1987.

_____. **Economics of the public sector**. 3 e. New York: North Company, 2000.

_____. Self-selection and pareto efficient taxation. **Journal of Public Economics**, Amsterdam, v. 17, p. 213-240, 1982.

TEODOROVICZ, J. Tributação ótima, tributo justo, ciência do direito tributário no Brasil e direito financeiro. **Cad. Esc. Dir. Rel. Int.** (UNIBRASIL), Curitiba, v. 2, n. 23, p. 8-25, 2015.

TRISTÃO, J. A. M. **A administração tributária dos municípios brasileiros**. Uma avaliação do desempenho da arrecadação. Tese apresentada ao Curso de Pós-Graduação da FGV/EAESP. São Paulo, 2003.

VARSAÑO, R. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Texto para discussão n. 405. Rio de Janeiro, 1996.

_____. O sistema tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? **Pesquisa e Planejamento Econômico**, v. 11, nº 1, p. 203-228, 1981.

VARSAÑO, R.; PESSOA, E. P.; SILVA, N. L. C.; AFONSO, J. R. R.; ARAUJO, E. A.; RAMUNDO, J. C. M. **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, 1998.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Teoria da tributação ótima: passado, presente e futuro. In: **Revista Direito Tributário Atual** 34. São Paulo: Dialética-IBDT, 2015.

VIOL, A. L. **O processo de reforma tributária no Brasil**: mitos e verdades. Brasília: Editora da UnB, 2000.

WERNECK, R. (2002). Reforma tributária: urgência, desafios e descaminhos. In: CASTRO, A. C. (Org.). **Desenvolvimento em debate**. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, 2002.

ZOCKUN, M. H.; ZYLBERSTAJN, H.; RIZZIERI, S. S. J.; PORTELA, A.; PELLIN, E.; AFONSO, L. E. **Simplificando o Brasil**: propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado. São Paulo: FIPE, 2007.