

A teoria da tributação ótima aplicada ao sistema brasileiro:

Parte 1 – “The Wealth of Nations” de Adam Smith¹

Marcos de Aguiar Villas-Bôas

Doutor em Direito Tributário pela PUC-SP

Advogado

Devido à complexidade das relações socioeconômicas, sobretudo no século XXI, não há tributação perfeita. As teorizações sobre ela dificilmente são objeto de concordância. Como é comum nas Ciências Sociais, gênero do qual fazem parte o Direito e a Economia, sempre haverá ideologias e interesses digladiando entre si, forças contraditórias, mas que podem ser comportadas de forma paradoxal.

Apesar dessas dificuldades típicas da vida humana, há alguns séculos muitos autores estrangeiros vêm buscando encontrar diretrizes que guiem os sistemas tributários de um país ao mais próximo do desejável, do “ótimo”. Ao longo do tempo essa teorização veio se tornando cada vez mais profunda, havendo hoje vasto material pelo qual um elaborador de políticas tributárias pode se guiar.

Essa teorização sobre o que seria “ótimo” em termos de tributação recebeu o título de *Optimal Taxation Theory*, quase nada estudada pelos juristas brasileiros e ainda pouco estudada pelos nossos economistas. O objetivo deste texto é realizar uma apresentação transdisciplinar de alguns dos trabalhos mais conhecidos sobre o tema e analisar as suas aplicações ao sistema tributário brasileiro de modo a conferir informação, além de alguns pontos de vista do autor, a todo tipo de operador desse sistema, sobretudo objetivando impulsionar aqueles competentes para tanto a modificá-lo o mais rápido possível.

Temos aqui dois problemas de caráter geral e central para a tributação no Brasil, um deles prático e o outro cognoscitivo, que, como é natural, estão interligados. O primeiro deles é o fato de que **o sistema tributário do país fere todas as principais diretrizes apontadas nos mais famosos trabalhos sobre *Optimal Taxation Theory***

¹ Este trabalho apenas pode ser concebido pelo fato de o seu autor se encontrar à época em Cambridge, Massachusetts, nos Estados Unidos, onde teve a oportunidade de realizar pesquisas independentes na Harvard University e no MIT – Massachusetts Institute of Technology, de modo que deixamos um agradecimento a todos os professores que colaboraram direta ou indiretamente.

ao redor do mundo. Deste modo, com base em textos escritos desde o século XVIII até o século XXI, veremos que o Brasil tributa extremamente mal, ruinosamente, e que essa é uma das principais causas dos seu caos socioeconômico.

O segundo problema é o fato de que, mesmo apesar dessa crítica situação da tributação brasileira, textos profundos sobre Política Tributária ainda são extremamente escassos no país. Apesar de haver uma insatisfação geral com a tributação, os seus estudiosos pouco escrevem ou falam com profundidade dos problemas e, o que é mais importante, sobre propostas complexas e bem justificadas para resolvê-los.

Nenhum modelo pode ser aplicado indiscriminadamente a qualquer país e essa é, inclusive, uma conclusão importante das teorias mais avançadas. Lidamos 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, como se verá, é possível traçar diretrizes que devem ser aplicadas de um modo quase geral.

A exposição será realizada de forma cronológica, iniciando-se com a obra que marcou a Economia moderna: “*The Wealth of Nations*”, traduzida para o português como “A Riqueza das Nações”, de Adam Smith. Em textos seguintes, passaremos a analisar trabalhos cronologicamente posteriores, que foram dando, de fato, contornos à *Optimal Taxation Theory*.

A obra “A Riqueza das Nações” foi publicada pela primeira vez em 1776 e trazia análises sobre diversos assuntos importantíssimos para as economias dos países. O quinto e último livro da obra trata das receitas das nações e, assim, na parte II, do seu capítulo II, Adam Smith analisa a tributação.

É curioso observar que algumas diretrizes hoje tidas como essenciais para um sistema tributário ideal já eram apontadas, ainda que embrionariamente, por Adam Smith no século XVIII. Algumas delas são até normatizadas pelo direito brasileiro, mas não são efetivadas na prática, talvez uma consequência pragmática do estudo brasileiro do Direito Tributário realizado nas últimas décadas, que provocou um afastamento entre as ciências, assim como entre a teorização e a prática.

No início da parte em que trata sobre os tributos, Smith elenca quatro máximas aplicáveis a todo eles. A primeira delas, que nos parece ser a diretriz mais importante

ainda apontada nos trabalhos do século XXI, é ser essencial tributar na medida das “habilidades” de cada indivíduo, ou seja, na medida das receitas do Estado que ele aproveita². Devido à dificuldade que se tem de identificar as habilidades de cada indivíduo, decidiu-se mais tarde que a tributação maior ou menor sobre cada um deveria ser definida quantitativamente, de acordo com as rendas que auferir, dos gastos que realiza e do patrimônio que possui.

Segundo Smith, essa primeira máxima é determinante para a igualdade ou desigualdade da tributação. Como podemos imaginar, ela é determinante para que haja igualdade socioeconômica em dada comunidade. Deixaremos para aprofundar o tema em textos vindouros, contudo, por enquanto, podemos apenas dizer que há uma concordância quase unânime dos trabalhos sobre tributação ideal hoje no mundo no sentido de que o sistema como um todo, para que seja justo, deverá ser progressivo, o que não acontece no Brasil e é gravíssimo!

A segunda máxima impõe que a tributação deva ser certa, e não arbitrária. É talvez mais fácil para um jurista do que para um economista compreender o fato de que não há certeza no direito. Deste modo, procura-se, por meio de normas, evitar que a tributação possa ser estendida indevidamente, evitar que, por seus interesses arrecadatórios, o Estado possa se exceder.

No Brasil, há uma porção de normas constitucionais que buscam proteger os direitos fundamentais do cidadão-contribuinte, mas que nem sempre são cumpridas pelo Estado e, às vezes, o Poder Judiciário ainda chancela essas ações arbitrárias. Fala-se no Brasil em uma tipicidade cerrada, em legalidade estrita, mas, na prática dos órgãos administrativos e judiciais de julgamento, passa-se todo tipo de interpretação arbitrária do fisco. É por isso que viemos sugerindo nos últimos anos, e cada vez mais acreditamos nessa ideia, a aplicação de um princípio constitucional do *In dubio pro* contribuinte que limite o campo de subjetividade das tomadas de decisão sobre questões tributárias e exija justificção robusta para limitação de direitos fundamentais.

² “The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state” (SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and the cause of The Wealth of the Nations*. Disponível em: <<http://www2.hn.psu.edu/faculty/jmanis/adam-smith/wealth-nations.pdf>>. Acesso em: 9. fev. 2015, p. 676).

Como já alertava Smith no século XVIII, o desrespeito à segunda máxima leva à insolência e à corrupção. É perfeitamente o caso brasileiro. Enquanto 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.

Segundo Adam Smith, essa incerteza sobre a tributação, que, nos dias de hoje, pode ser traduzida também como “insegurança jurídica”, uma marca do sistema tributário brasileiro, chegaria a ser até pior do que a desigualdade potencialmente causada pelo descumprimento da primeira máxima.

A terceira máxima determina que o momento do pagamento do tributo deva ser o melhor para o contribuinte. Geralmente, a máxima no Brasil é simplificar o trabalho do fisco ao máximo, impondo todo o tipo de dever ao contribuinte, inclusive algumas complexas substituições tributárias, que adiantam em muito o momento do pagamento do tributo e ainda não permitem a devolução do que foi pago a maior em caso de uma operação concreta ter uma base de cálculo menor do que a base de cálculo ficta.

Ao contar que o Supremo Tribunal Federal brasileiro havia decidido nesse sentido, um professor da *Harvard Law School* deu um salto da cadeira e custou a crer que fosse verdade. Foi preciso, alguns dias depois, levar para ele o texto constitucional, a ementa do julgamento do STF e fazer a tradução, ou ele não conseguiria acreditar que isso era possível.

A quarta máxima impõe que seja retirado o mínimo de propriedade possível do cidadão, devendo ser levado o máximo desse mínimo para o Estado. Então, ele menciona 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 salários³. 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.

³ “First, the levying of it may require a great number of officers, whose salaries may eat up the greater part of the produce of the tax, and whose perquisites may impose another additional tax upon the people” (*Ibidem*, p, 677).

Parece-nos ser exatamente o que acontece no Brasil, onde as equipes dos fiscos são gigantescas e a quantidade de horas trabalhadas por elas, sobretudo por aqueles que podem realizar o seu trabalho fora das repartições, como os auditores fiscais, é muito pequena. Tem-se uma enorme ineficiência, ao mesmo tempo em que há pagamento de salários extremamente acima das médias nacionais. Parece-nos uma questão básica de governança: o Estado precisa enxugar suas equipes, cortar “laranjas podres”, aumentar a eficiência e, assim, poderá reduzir tributos. E isso não se refere apenas aos servidores que lidam com a tributação. Essa é uma medida para o Estado no Brasil em todas as suas esferas, de cima a baixo.

A obra de Adam Smith nem se refere à corrupção ao examinar esse exemplo, mas, em se tratando de Brasil, e com o atual caso da Petrobrás, que apenas reflete o que deve acontecer na grande maioria das licitações públicas do país, uma melhoria do controle sobre os gastos poderia levar a um maior aproveitamento deles, com a redução dos desvios, levando, também, à redução da tributação.

O segundo exemplo citado por Adam Smith revela o típico efeito da tributação de desencorajar comportamentos, como desacelerar a indústria. Se a tributação é dura, 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 milagrosas.

Se a tributação é dura, por outro lado, há dificuldade maior de comprar insumos e equipamentos, assim como os resultados são mais apertados. Deste modo, tributação dura diminui produção e, portanto, diminui arrecadação. É um paradoxo que precisa ser controlado na minúcia, o que, claramente, não ocorre no país, que se encontra economicamente travado há várias décadas.

O terceiro exemplo de tributação que pode surtir efeitos adversos é a pesada penalização daqueles que descumprem as obrigações fiscais⁴, que nos parece ser outro fato muito comum no Brasil. Note-se que absolutamente todos os pontos levantados

⁴ “Thirdly, by the forfeitures and other penalties which those unfortunate individuals incur, who attempt unsuccessfully to evade the tax, it may frequently ruin them, and thereby put an end to the benefit which the community might have received from the employment of their capitals. An injudicious tax offers a great temptation to smuggling. But the penalties of smuggling must arise in proportion to the temptation” (*Ibidem*, 677).

por Adam Smith são, criteriosamente, descumpridos pelo sistema brasileiro há várias décadas. Parece que os governos vêm estudando a obra dele e, por alguma picuinha, se esforçam para criar um sistema que descumpra todos os seus mandamentos.

No Brasil, há milhares de discussões sobre a confiscatoriedade das multas que poderiam ser evitadas. Dificilmente o fato de a multa ser 30% ou 150% é o que fará o contribuinte cumprir ou descumprir a norma. As multas não podem ser tão altas, devendo crescer, comedidamente, quando houver claro dolo. Há, ainda hoje no Brasil, inúmeras multas completamente exorbitantes, como aquelas muitas vezes aplicadas sobre o valor da operação, e não do tributo devido, mesmo apesar dos inúmeros julgamentos do STF determinando que a multa não tenha valor maior do que o do tributo devido.

Segundo Adam Smith, a multa deve ser proporcional à tentação de descumprir à obrigação. Como no Brasil temos inúmeras aberrações, apenas algumas das quais apresentadas neste texto, a tentação de não pagar tributos é gigantesca. Contribui para essa tentação o fato de saber que os montantes arrecadados são muito mal utilizados. Deste modo, o Estado precisa, primeiramente, corrigir a infinidade de erros que comete e, apenas depois disso, analisar se é cabível penalizar os contribuintes duramente.

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 efetivas⁵. No Brasil, além das fiscalizações serem, muitas vezes, excessivamente longas e pedirem documentos que sequer estão relacionados com o seu objeto, tem-se ainda o desconforto causado pelas incontáveis obrigações acessórias, que não geram despesa tributária, mas despesas administrativas enormes, gasto de tempo e, portanto, ineficiência para boa parte das empresas brasileiras.

No próximo texto, analisaremos a seminal contribuição do gênio Frank Ramsey para a *Optimal Taxation Theory* publicada em 1927 e, nos seguintes, veremos o trabalho dos vencedores do Prêmio Nobel Peter Diamond e James Mirrlees publicado em 1971,

⁵ “Fourthly, by subjecting the people to the frequent visits and the odious examination of the tax-gatherers, it may expose them to much unnecessary trouble, vexation, and oppression; and though vexation is not, strictly speaking, expense, it is certainly equivalent to the expense at which every man would be willing to redeem himself from it” (*Ibidem*, p, 678).

assim como a mais recente pesquisa coordenada por Mirrlees publicada em 2010. Será possível notar que há hoje vasto material para se utilizar como base na produção de uma excelente reforma tributária no Brasil. Falta apenas ação!