

A teoria da tributação ótima aplicada ao sistema brasileiro:
Parte 4 – Diretrizes gerais da recente pesquisa coordenada por Mirrlees¹

Marcos de Aguiar Villas-Bôas
Doutor em Direito Tributário pela PUC-SP
Advogado

O longo trabalho coordenado por Sir James Mirrlees é, em nossa opinião, um dos mais interessantes modelos a serem seguidos pelo Brasil, mas, é claro, com as devidas adaptações à sua realidade socioeconômica. Não se pode aplicar um modelo pautado primariamente no Reino Unido e secundariamente nos demais países da OECD a um país que é um dos mais desiguais do mundo, tendo esse e outros problemas muito peculiares os quais precisam ser imediatamente atacados.

Por outro lado, os motivos são vários para que se dê grande atenção a esse trabalho no Brasil, o que flagrantemente ainda não aconteceu. Citaremos apenas alguns desses motivos. Esse é um trabalho muito recente e, portanto, que já conhecia os prós e contras de todos os anteriores. O seu coordenador é uma das maiores, senão a maior autoridade de toda a história em termos de *Optimal Taxation Theory* e teve a colaboração de renomados economistas, além do apoio direto de um jurista.

O trabalho é extremamente completo, abordando todos os tributos mais utilizados no século XXI e suas inter-relações, olhando sempre para o sistema como um todo. Não bastasse tudo isso, diferentemente da maioria que trata sobre o assunto, ele não se atém a equações matemáticas², trazendo uma linguagem clara, compreensível pelos elaboradores das políticas tributárias.

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,

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.

² “Economists have expended much effort in the study of ‘optimal taxation’. Much of this work is abstract and mathematical, and this volume is not the place for a detailed exposition of optimal tax theory” (MIRRLEES, James et alli. *Tax by design*. Disponível em: <<http://www.ifs.org.uk/docs/taxbydesign.pdf>>. Acesso em: 13. fev. 2015, p. 35).

econômicos, sociais, ambientais etc. de cada nação. Os comentários a esse respeito, buscando uma adequação do trabalho à realidade brasileira, ficam por nossa conta.

Outro mérito do trabalho é 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.

Nós nos ateremos apenas ao segundo volume do trabalho coordenado por Mirrlees (*Tax by Design*), que é a sua parte mais conclusiva, onde são realizadas as 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. De lá para cá, não houve mudanças tão relevantes.

O sistema tributário dos países do Reino Unido, como os demais países desenvolvidos, está focado num Imposto sobre a Renda progressivo com alíquotas marginais³, da seguinte forma:

Income Tax rates and taxable bands for the 2 tax years from 2013 to 2015⁴:

| Rate | 2013 to 2014 | 2014 to 2015 |
|--|--------------------|--------------------|
| Starting rate for savings: 10%* | £0 - £2,790 | £0 - £2,880 |
| Basic rate: 20% | £0 - £32,010 | £0 - £31,865 |
| Higher rate: 40% | £32,011 - £150,000 | £31,866 - £150,000 |
| Additional rate: 50% | N/A | N/A |
| Additional rate: 45% from 6 April 2013 | Over £150,000 | Over £150,000 |

O que muda normalmente, de um país para o outro, é o peso das alíquotas, a isenção ou uma tributação menor na primeira faixa e alguns outros detalhes. No Brasil, entretanto, o peso dos impostos sobre o consumo pode exceder o peso dos tributos progressivos, sobretudo no consumo de produtos industrializados, o que culmina na regressividade do sistema como um todo. Como a maior parte dos trabalhos sobre

³ O Imposto sobre a Renda é o principal tributo de um sistema tributário, pois é aquele que mais consegue efetivar o princípio da capacidade contributiva, desde que se leve a sério as deduções e de que a renda seja apurada em períodos longos. É um tributo apto à progressividade e, portanto, é ferramenta essencial na redistribuição. Como veremos, ao contrário do Brasil, todos os países mais avançados focam na tributação direta, e não tanto na indireta: “The direct tax and benefit system is the main route through which the tax system as a whole achieves progressivity and redistributes from rich to poor” (*Ibidem*, 73).

⁴ Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-income-tax/rates-and-allowances-income-tax#income-tax-allowances-table-for-the-2-tax-years-from-2013-to-2015>>. Acesso em: 13. fev. 2015.

Optimal Taxation Theory conclui, e nos parece ser óbvio, não adianta ter dois ou três tributos progressivos se a carga dos tributos regressivos é maior. Ao final do período, economicamente, vale o sistema como um todo, e não tributos isolados.

No Brasil, temos atualmente a seguinte tabela do Imposto de Renda⁵:

| Base de cálculo mensal em R\$ | Alíquota % | Parcela a deduzir do imposto em R\$ |
|-------------------------------|------------|-------------------------------------|
| Até 1.787,77 | - | - |
| De 1.787,78 até 2.679,29 | 7,5 | 134,08 |
| De 2.679,30 até 3.572,43 | 15,0 | 335,03 |
| De 3.572,44 até 4.463,81 | 22,5 | 602,96 |
| Acima de 4.463,81 | 27,5 | 826,15 |

Há um único tributo incidindo sobre o consumo hoje no Reino Unido, que é o *VAT – Value Added Tax*, um tributo federal:

VAT rates for goods and services

| Rate | % of VAT | What the rate applies to |
|--------------|----------|--|
| Standard | 20% | Most goods and services |
| Reduced rate | 5% | Some goods and services, eg children's car seats and home energy |
| Zero rate | 0% | Zero-rated goods and services, eg most food and children's clothes |

Nota-se uma extrema diferença entre o sistema do Reino Unido e o sistema tributário brasileiro. Enquanto nos países mais desenvolvidos há, em regra, um único tributo sobre o consumo, o que reduz enormemente a quantidade de obrigações acessórias, no Brasil incidem pelo menos três tributos, às vezes quatro. No caso de prestadores de serviços, incide PIS, COFINS e ISS, ou PIS, COFINS e ICMS, a depender do tipo de serviço. Comerciantes não sujeitos à legislação do IPI pagam PIS, COFINS e ICMS. Indústrias e comerciantes sujeitos à legislação do IPI pagam, absurdamente, PIS, COFINS, IPI e ICMS.

Deste modo, a indústria brasileira, setor fundamental para o desenvolvimento econômico do país, chega a pagar tributos, em média, num percentual de PIS/COFINS: 9,65%, mais IPI: 10%, ICMS: 18%, sem contar contribuições para o Sistema S e a contribuição patronal. Somando-se todas as alíquotas, temos muitas vezes 40%, contra os 20% do Reino Unido e contra, em média, 10% nos Estados Unidos. As alíquotas de todos esses tributos podem variar de acordo com o produto, pois, no Brasil, tem-se uma falta de uniformidade muito grande na tributação indireta, que, como veremos à frente, também pode ser bastante prejudicial.

⁵ Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/ContribFont2012a2015.htm>>. Acesso em: 13. fev. 2015.

Segundo o trabalho coordenado por Mirrlees, há proximidades entre os sistemas tributários hoje no mundo, e para afirmar isso ele está considerando, especialmente, os sistemas da União Europeia. Por outro lado, as estruturas podem ser diferenciadas, ou seja, variam: os pesos sobre cada tributo; certos tratamentos específicos podem mudar, como o dado às economias feitas pelos contribuintes (*savings*); a forma como os tributos sobre os indivíduos se encaixam com os tributos sobre as empresas; quão progressivo é o sistema; qual o senhor dos tributo indiretos etc.⁶

O trabalho coordenado por James Mirrlees remete algumas vezes para aquele coordenado por James Meade, publicado em 1978, que tinha alguma semelhança com ele, apesar de ter sido restrito apenas à tributação direta. É destacado como o sistema do Reino Unido evoluiu desde aquela época até agora, mas como, de qualquer modo, ele continua a ser mais complexo do que o necessário e ainda gera algumas distorções as quais poderiam não existir.

Se o sistema tributário do Reino Unido ainda pode ser muito mais desenvolvido, imaginemos o que Mirrlees e sua equipe diriam do sistema brasileiro, que tem o dobro de tributos, é regressivo, tem uma seletividade irracional para os tributos indiretos, provocando inúmeras distorções econômicas.

Mirrlees e sua equipe relembram a importância das quatro máximas apontadas por Adam Smith na obra “A Riqueza das Nações”, que analisamos no primeiro texto da série, mas explica que elas podem ser, no máximo, tomadas como diretrizes gerais para a elaboração de um sistema, pois não são tão compreensivas e não ajudam muito quando lidamos com as complexas questões que surgem no século XXI.

Eles traçam, então, as quatro máximas que irão direcionar a sua proposta para um sistema tributário ótimo. *Para um dado resultado redistributivo*, interessa o seguinte: a) os efeitos negativos sobre o bem estar e sobre a eficiência econômica devem ser minimizados; b) custos da Administração Tributária e custos com *compliance* devem ser os menores possíveis e ter sua importância igualmente considerada; c) a lisura do sistema não deve estar apenas na ideia de redistribuição, mas também de lisura nos

⁶ “So, at the macro level, tax systems have many similarities in terms of how they evolve over time and between countries. But structures differ a great deal, especially in their details. It is with these structures and design features that we are concerned—what is the measure of income on which income or corporate taxes are levied; how are savings treated; how do personal and corporate tax systems fit together; how progressive is the system; what is the base for indirect taxes and how are they designed?” (*Ibidem*, p. 6).

procedimentos, proibição de discriminação e lisura quanto às expectativas; d) deve haver transparência, pois um sistema tributário deve ser bem compreendido, não cabendo a ele retirar propriedade de forma velada⁷.

Em resumo, como eles repetem algumas vezes ao longo do trabalho, o desenho de um sistema tributário ótimo precisa procurar equilibrar **progressividade** e **eficiência** a partir de um sistema **neutro, simples** e **estável**. Como demonstraremos, nada disso é feito no Brasil, levando-nos a crer que temos um dos piores sistemas de todo o mundo.

A neutralidade é uma máxima importante que indica a necessidade de tributar de forma similar situações similares. Então, atividades semelhantes devem ter, em princípio, a mesma tributação, assim como rendas semelhantes e patrimônios semelhantes. Esse é um tema hoje muito em voga no Brasil, onde são conferidos, frequentemente, incentivos para setores econômicos específicos, muitas vezes sem fortes justificativas.

Do outro lado, algumas diferenciações são também necessárias, pois não queremos, por exemplo, tributar igual aquele que toma cuidados para não causar danos ao meio ambiente e aquele que causa. O trabalho coordenado por Mirrlees cita outros bons exemplos, como a tributação menor de atividades relacionadas ao cuidado de crianças, que terminam sendo, em alguma medida, necessárias para o trabalho.

A simplicidade, frente à complexidade das relações, não é fácil de ser alcançada. Apontá-la como máxima não quer dizer que um sistema tributário possa ser completamente enxuto e virar às costas a complexidade, mas quer significar que, quanto menos obrigações principais (tributos) e acessórias (escriturações e afins), será melhor. O sistema deve ser o mais simples dentro do possível.

Deste modo, se todos os mais países mais desenvolvidos do mundo têm a metade ou até um terço da quantidade de tributos do Brasil, isso quer dizer que é possível criar um sistema tributário mais simples, a começar pela extinção dos terríveis tributos sobre o consumo. Não precisamos também de uma CSLL incidindo praticamente sobre a mesma base de cálculo do IRPJ, gerando mais obrigações acessórias e novos tipos de discussões, que aumentam cruelmente o gigantesco contencioso tributário brasileiro.

⁷ *Ibidem*, p. 22.

A falta de neutralidade e simplicidade, que estão ligadas de certo modo, leva a um aumento das obrigações acessórias, dos planejamentos tributários, da sonegação e do contencioso. Quanto mais espaço para discussão, mais tenderão a ocorrer todas essas atividades. Elas aumentam o custo de gerenciamento de tributação pelo contribuinte e pelo fisco. Assim, o fisco arrecada muito, mas gasta muito também para poder arrecadar⁸, ao passo em que o contribuinte perde tempo com obrigações acessórias, planejamentos, sonegações e contenciosos, gastando uma grande quantidade de dinheiro e tempo, o que o torna menos eficiente na produção.

Especialistas em *Behavioral Economics* sustentam que a complexidade maior leva não somente aos custos acima mencionados, mas a sérios custos comportamentais. É muito comum ouvirmos no Brasil a seguinte afirmação: “não vou empreender (ou vou fechar a minha empresa), pois neste país é tudo muito difícil”, ou seja, é difícil de entender a tributação, ela é muito alta, o Estado parece agir contra o cidadão, há muita burocracia etc.

As pessoas gostam de resolver problemas mais simples. Problemas muito complexos geram grande tempo despendido e um nível de estresse maior, duas coisas que são geralmente evitadas nos dias atuais. Por outro lado, quando vão realizar algum trabalho, e isso às vezes acontece no momento de legislar, os indivíduos tendem muitas vezes a procurar opções mais complicadas, pois querem demonstrar conhecimento, querem chamar a atenção para si ou não têm conhecimento para fazer algo pensado complexamente de uma forma simples.

É assim, por exemplo, na prática e na doutrina jurídica brasileira, onde os indivíduos buscam palavras e justificações excessivamente complexas para demonstrarem mais conhecimento e terminam por não conseguir se comunicar adequadamente. Aqueles mais capazes são exatamente os que colocam problemas complexos em palavras simples, que conseguem digerir os emaranhados de relações dentro do problema, pinçando-os e pondo-os de uma forma clara para o destinatário da mensagem.

Estabilidade, segurança e previsibilidade consubstanciam a máxima que encerra a trilogia necessária a um sistema tributário ótimo apto a equilibrar devidamente redistribuição e eficiência produtiva. Um sistema que está sempre mudando gera

⁸ “The costs of administering the tax system, and complying with it, matter a great deal. They impose significant limitations on tax design” (*Ibidem*, p. 43).

enormes custos de adaptação para fisco e contribuintes. Esse é outro grave problema brasileiro. Tributa-se de acordo com o momento, com interesses políticos e com a vontade de arrecadar mais e mais, em lugar de serem realizadas reformas de longo prazo, pensadas sob medida para as características socioeconômicas do país.