

REFORMA TRIBUTÁRIA E A CONTRIBUIÇÃO DA TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA

TAX REFORM AND THE CONTRIBUTION OF THE THEORY OF OPTIMAL TAXATION

Luiz Guedes da Luz Neto

*Mestre e Doutorando em Direito pela UFPB. Advogado, Professor e Pesquisador. E-mail:
prof.luizguedes@gmail.com*

Recebido em: 08-04-2020

Aprovado em: 11-07-2020

DOI: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-45-13>

RESUMO

É ponto pacífico a necessidade de uma reforma tributária eficiente para que o Brasil possa recuperar a sua competitividade no comércio internacional, gerando riquezas para empresas e pessoas naturais. Todas as mudanças no sistema tributário realizadas nas últimas décadas não conseguiram criar o arcabouço legal que gerasse segurança jurídica e menor impacto no setor econômico. O campo de estudo é o Sistema Tributário, tendo como objetivo a verificação da aplicação da Teoria da Tributação Ótima à reforma tributária brasileira em tramitação no Congresso Nacional. A metodologia (método) adotada na presente pesquisa é a descritiva, com a verificação da eventual existência de estudos prévios que fundamentem as propostas de reforma apresentadas ao Congresso Nacional, bem como uma análise bibliográfica acerca da Teoria da Tributação Ótima. O resultado da pesquisa demonstra os pontos positivos da aplicação da Teoria da Tributação Ótima na reforma do sistema tributário brasileiro, concluindo-se que a reforma tributária, que observa-se a aludida teoria, resultaria em um sistema tributário eficiente, que poderia diminuir o custo tributário para pessoas e empresas, resultando, assim, em mais desenvolvimento ao Brasil.

PALAVRAS-CHAVE: DIREITO TRIBUTÁRIO, REFORMA TRIBUTÁRIA, ECONOMIA, POLÍTICA TRIBUTÁRIA, TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA

ABSTRACT

It is a peaceful point the need for an efficient tax reform so that Brazil can re-cover its competitiveness in international trade, generating wealth for companies and natural persons. All the changes in the tax system made in the last decades have failed to create the legal framework that would generate legal security and less impact on the economic sector. The field of study is the Tax System, with the objective of verifying the application of the Theory of Optimal Taxation to the Brazilian tax reform under way in the National Congress. The methodology (method) adopted in this research is descriptive, with the verification of the possible existence of previous studies that support the re-form proposals presented to the National Congress, as well as a bibliographic analysis about the Theory of Optimal Taxation. The result of the research shows the positive points of the application of the Theory of Optimal Taxation in the reform of the Brazilian tax system, concluding that the tax reform, which is observed in the aforementioned theory, would result in an efficient tax system, which could reduce the cost tax for people and companies, thus resulting in more development for Brazil.

KEYWORDS: TAX LAW, TAX REFORM, ECONOMICS, TAX POLICY, OPTIMAL TAXATION THEORY

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos meses muito se tem falado em reforma tributária no país, incluindo esta reforma dentre aquelas fundamentais para o desenvolvimento econômico sustentável do Brasil. Tem-se conhecimento de quatro propostas até o presente momento.

A reforma tributária é um empreendimento necessário para melhorar a competitividade do país, em especial frente às nações que têm um custo de produção e de transação menores, pois são mais competitivas. Além de necessária, a reforma tributária traz consigo enormes desafios diante da complexidade da matéria e do jogo de forças entre os entes tributantes, em especial entre estados e União Federal.

Diante do tamanho de tal empreendimento, surge o *problema de pesquisa* a seguir: ao contrário das reformas tributárias já realizadas no Brasil, qual postura pode ser adotada pelo legislador para encontrar um desenho mais adequado para a elaboração de um sistema tributário que possa contribuir para a criação de um ambiente menos oneroso para o cumprimento das obrigações fiscais e que possa contribuir para o Brasil recuperar a competitividade perdida nos últimos 40 anos?

Como proposta de resposta ao problema de pesquisa acima mencionado, eis a *hipótese* apresentada: uma reforma tributária eficiente e que possa responder aos reclamos e necessidades da sociedade e do estado tributante passa pelo estudo e adoção da Teoria da Tributação Ótima, que pode oferecer um substrato teórico adequado para a realização de um amplo estudo matemático, jurídico, econômico, financeiro, isto é, um largo e profundo estudo multidisciplinar para se analisar os possíveis desenhos do sistema tributário a ser

proposto, inclusive com elaboração de modelos para a realização de simulações das consequências das propostas de mudança.

A *metodologia* adotada será a descritiva, com a verificação da eventual existência de estudos prévios que fundamentem as propostas de reforma apresentadas ao Congresso Nacional, bem como será realizada uma análise bibliográfica acerca da Teoria da Tributação Ótima.

O presente trabalho tem como *objetivo geral* verificar a potencialidade da Teoria da Tributação Ótima como instrumental teórico eficaz na elaboração de uma reforma tributária eficiente para o desenho de um sistema tributário que possa ser menos oneroso para a nação.

Os *objetivos específicos* constituem os seguintes: delimitar a Teoria da Tributação Ótima; analisar as principais vertentes da Teoria da Tributação Ótima; Teoria da Tributação Ótima no Brasil; verificar se as principais propostas de reformas tributárias atualmente existentes possuem suporte em algum estudo multidisciplinar.

Trata-se, portanto, de tema atual e relevante, com consequências práticas e reais sobre a dinâmica econômica do país, não estando nenhum estrato socioeconômico isento às suas consequências. Por essa razão, justifica-se a análise da contribuição que a referida teoria possa dar a este momento legislativo importante por que passa o Brasil.

2. TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA: O QUE É?

A Teoria da Tributação Ótima não é recente, porém pouco difundida no Brasil. Não é tarefa fácil definir o marco inicial da aludida teoria, conforme lembrado por Marcos de Aguiar Villas-Bôas¹. De há muito tempo na história vários pesquisadores dedicaram seus estudos à análise da relação dos tributos com a geração de riquezas, bem como quanto aos aspectos da igualdade e da capacidade tributária.

Adam Smith², na sua obra *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, fixou alguns princípios essenciais, ou fundamentais, acerca da tributação, a saber: os tributos devem respeitar a isonomia, devendo ser cobrados na medida das habilidades de cada contribuinte, na ideia, mesmo que incipiente, de capacidade contributiva; não pode pairar sobre a tributação qualquer dúvida, devendo esta ser certa, não devendo ser arbitrária, tudo isso para evitar insegurança e não pagamento pelo contribuinte; o momento e a forma de pagamento devem ser os mais oportunos para o contribuinte, visando, com isso, a menor oneração deste, pois o contribuinte já é gravado pela obrigação

1 VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Teoria da tributação ótima: passado, presente e futuro. Revista Direito Tributário Atual vol. 34. São Paulo: IBDT, 2015, p. 278.

2 SMITH, Adam. An inquiry into the nature and the cause of The Welath of the Nations. Disponível em: http://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf. Acesso em: 10 nov. 2019, p. 639 a 662.

de pagar os tributos. O doutrinador brasileiro Villas-Bôas³ chama a atenção para o fato de Smith ter constituído, de forma tão clara, na sua obra a *A riqueza das nações*, acima mencionada, os princípios essenciais da tributação.

Desta forma, de acordo com Adam Smith, há a redução da perda de eficiência econômica através da tributação mínima sobre a propriedade do cidadão, devendo a tributação recair apenas sobre a proporção do patrimônio do contribuinte necessária para o financiamento das atividades do Estado, devendo o máximo desse mínimo ser aproveitado da forma mais eficiente possível, procurando o Estado reduzir ao máximo os custos incorridos para tributar.

Não foi apenas Adam Smith quem se preocupou com a questão da tributação. John Stuart Mill abordou a política tributária, no século XIX, delineando os princípios de política econômica, e procurou aprofundar os princípios elencados por Adam Smith, tendo apresentado propostas específicas, entre elas: a proposta que mais chama a atenção em Stuart Mill é a ideia da tributação maior das heranças, pois ele considerava que essas eram riquezas totalmente novas para aqueles que recebiam, pois produzidas por terceiros, ou seja, pelos sucedidos⁴.

Outro expoente entre os antecessores da Teoria da Tributação Ótima é Frank Ramsey, reconhecido como o fundador da versão moderna da teoria da tributação ótima, com a publicação do artigo intitulado *A contribution to the theory of taxation*. Vale ressaltar a metodologia do estudo de Ramsey, que soube focar o seu problema de pesquisa de forma precisa, o que contribuiu para a elaboração de uma pesquisa científica relevante.

Vale frisar que Ramsey, assim como Adam Smith, preocupava-se com as externalidades da tributação nos comportamentos econômicos. Uma das preocupações de Ramsey era: como seria possível elevar as receitas do Estado com um determinado imposto sobre *commodities* sem distorcer muito os comportamentos econômicos? Na busca de resposta para o seu problema de pesquisa, ele avaliou o efeito de impostos em diversas *commodities*, averiguando os diversos efeitos da tributação sobre múltiplas *commodities*. Como instrumental, utilizou equações matemáticas. Depois de inúmeras verificações através de dados produzidos pelas equações matemáticas, concluiu que produtos com menos elasticidade de demanda deveriam ter alíquotas maiores.

Um ponto que vale destacar nos estudos de Ramsey é a comprovação feita por ele acerca da negatividade da tributação para a economia por sua alta capacidade de redução da demanda. Por isso mesmo, o sistema tributário deve ser bem estudado, analisando-se por

3 VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Teoria da tributação ótima: passado, presente e futuro. Revista Direito Tributário Atual vol. 34. São Paulo: IBDT, 2015, p. 278.

4 MILL, John Stuart. Principles of political economy. Disponível em: <https://www.gutenberg.org/files/30107/30107-pdf.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2015, p. 619 a 632.

diversos ângulos, inclusive com o uso de ferramentas matemáticas, o impacto na economia. A tributação é imprescindível⁵, pois o Estado precisa ser financiado, porém precisa ser muito bem desenhada.

Na década de 1970 surgiu o que se denomina de Teoria da Tributação Ótima Pós-moderna, tendo como pensadores Peter Diamond, James Mirrlees, Joseph Stiglitz e Anthony Atkinson. O contexto histórico a partir do qual surge essa vertente da Teoria da Tributação Ótima Pós-moderna é o da economia do bem-estar social. E essa nova abordagem da referida teoria muda os paradigmas existentes até então.

Antes, a teoria tinha como abordagem a eficiência do mercado composto por agentes racionais, tendo como foco da pesquisa a melhor forma de tributação para distorcer menos a oferta e a demanda. A partir da década de 1970, passa a ser a conjunção entre a eficiência e as análises sobre a equidade⁶.

E continua até hoje o paradoxo vigente na Teoria da Tributação Ótima, qual seja, o *trade-off*⁸ entre eficiência e equidade.

Joseph Stiglitz e Atkinson analisaram como deveriam se relacionar o imposto sobre o consumo e o imposto sobre a renda, pois eles pretendiam compreender como diferentes tributos se inter-relacionam para que a tributação atinja seus objetivos⁹.

Como observado acima, entre os diversos estudiosos, percebe-se que houve uma evolução na Teoria da Tributação Ótima, com o acréscimo paulatino de cada pesquisador ao longo dos anos. Esse é o processo natural do conhecimento humano, que é construído a partir das contribuições de pesquisadores anteriores, às quais os novos acrescentam recentes dados, aperfeiçoam a metodologia, em um contínuo processo de evolução da pesquisa científica.

Não é de hoje a discussão sobre o uso da matemática na economia, alguns entendem ser imprescindível, pois permite uma demonstração organizada de problemas, enquanto que outros alertam que a limitação do estudo pela matemática pode focar o seu estudo em

5 Afirmativa válida e pensada para um Estado fiscal, que retira os recursos financeiros da tributação das empresas e das pessoas naturais.

6 VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Teoria da tributação ótima: passado, presente e futuro. Revista Direito Tributário Atual vol. 34. São Paulo: IBDT, 2015, p. 282.

7 Trade-off é uma situação em que há um conflito de escolha, caracterizando em uma ação econômica que visa à solução de um problema, porém resulta outro, forçando a pessoa a uma escolha. De acordo com o Dicionário Cambridge, trade-off ocorre quando a pessoa precisa fazer um equilíbrio de duas situações ou qualidades opostas – “a situation in which you balance two opposing situations or qualities”. Definição encontrada no Dicionário Cambridge mencionado na referência 7 deste artigo.

8 CAMBRIDGE DICTIONARY. Cambridge dictionary. Disponível em: <https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles/trade-off>. Acesso em: 30 out. 2019.

9 VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Teoria da tributação ótima: passado, presente e futuro. Revista Direito Tributário Atual vol. 34. São Paulo: IBDT, 2015, p. 284.

formalizações, deixando em segundo plano a análise de dados históricos e a apresentação de soluções para os problemas concretos atuais e futuros¹⁰.

Não se olvida a importância da matemática para as análises econômicas. Ela permite avaliar os efeitos dos diversos modelos, desenhos, do sistema tributário. Considero que a matemática tem uma grande valia nessa seara porque permite o estudo mais preciso dos efeitos da tributação, diminuindo a possibilidade de “aventuras” teóricas da economia e do direito.

Depreende-se da síntese histórica acima delineada que a Teoria da Tributação Ótima foi criada pelas mãos de economistas. Não obstante ser originária do campo da economia, pode ser apropriada com resultados interessantes pelas ciências jurídicas.

E o conhecimento humano não para no tempo. No final do século XX e início do XXI, houve a continuidade do aprimoramento da teoria, através de Diamon, Mirrlees, Atkinson e Stiglitz, transmutando a análise econômica de um viés mais tradicional, matemático e formal, para uma abordagem transdisciplinar e pragmática¹¹.

Eis, pois, uma síntese do que é a Teoria da Tributação Ótima, sendo esta uma ferramenta bastante útil no auxílio da elaboração de desenhos de sistemas tributários, ou apenas de tributos, com a utilização de diversas disciplinas, a exemplo da matemática, da economia, do direito, da história, da sociologia, que, juntas, auxiliam na análise da realidade com vistas à proposição de soluções que possam ter menos impactos negativos no mercado, na economia, possibilitando o desenho de realidades tributárias mais eficientes e equânimes.

3. TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA NO BRASIL

É um fato público e notório que o sistema tributário brasileiro é extremamente complexo, com uma quantidade enorme de normas federais, estaduais e municipais. Atualmente, as empresas gastam, em média, 1.501 horas¹² para lidar com a burocracia para recolher os tributos, tendo sido considerado o Brasil o país do mundo no qual as empresas despendem mais tempo com a burocracia para o pagamento tributário¹³.

Diante dessa realidade caótica, constata-se que as reformulações tributárias realizadas no país nas últimas décadas não foram bem pensadas, bem formatadas, pois não conseguiram diminuir o ônus dos contribuintes em pagar os tributos, nem do Fisco em fiscalizar e

¹⁰ *Ibidem*, p. 285.

¹¹ *Ibidem*, p. 285.

¹² Refere-se ao ano-calendário 2018 (1º de janeiro de 2018 a 31 de dezembro de 2018).

¹³ DOING BUSINESS 2019. Doing business. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploretopics/paying-taxes>. Acesso em: 26 out. 2019.

arrecadar o crédito tributário. Além do ônus para o pagamento da obrigação tributária, a carga tributária é bastante elevada.

Assim sendo, pode-se afirmar com segurança que não houve estudos sérios, com coleta e análise de dados, que fundamentassem as propostas de reformulações tributárias implementadas até a presente data. Na verdade, não houve no Brasil, nas últimas quatro décadas, uma verdadeira revisão ampla do sistema tributário.

Constata-se a existência de muitos artigos científicos e livros que se limitam a reproduzir a doutrina já consolidada, que tecem críticas ao modelo, porém não se encontram estudos multidisciplinares a exemplo dos realizados no Reino Unido¹⁴ e na Austrália.

De acordo com Marcos de Aguiar Villas-Bôas¹⁵, aparentemente o Direito Tributário brasileiro está começando a adotar estudos multidisciplinares (transdisciplinares) e pragmáticos, com a adoção de novos métodos de estudos à doutrina tributária, “pautando-se em premissas que buscam embasamento numa maior complexidade, na pluralidade, na desdogmatização e na desformalização”¹⁶, porém tais estudos são esparsos e pouco aprofundados, não podendo ser comparados às análises que serviram de base para a *Mirrlees Review*¹⁷⁻¹⁸.

A Teoria da Tributação Ótima encontra resistência no Brasil. Em uma entrevista, o ex-secretário da Receita Federal do Brasil, Everardo Maciel, afirmou que a “tributação ótima é uma ficção. Todos os sistemas tributários são imperfeitos e tendem à obsolescência”¹⁹. De acordo com ele, é impossível a formatação de um modelo tributário perfeito, pois sempre haverá conflitos de interesses no parlamento quando do debate das regras que compõem o sistema tributário.

Parece que o ex-secretário confunde os conceitos de dois termos: o de ótimo e o de perfeito. O primeiro conceito remete ao sentido de possível dentro de determinada realidade,

14 O Reino Unido promoveu um amplo e profundo estudo sobre o sistema tributário, com a aplicação da Teoria da Tributação Ótima, que resultou no *The structure and reform of direct taxation (1978)*, do The Institute for Fiscal Studies, capitaneado pelo professor J. E. Meade, publicado originalmente em 1978, que tem como escopo e propósito do estudo analisar as características de uma boa estrutura de taxaço, fazendo um diagnóstico dos defeitos do sistema daquela época e propondo uma política tributária alternativa. Modelo de estudo esse que pode ser adotado no Brasil pela academia para subsidiar o Poder Legislativo na elaboração de um sistema tributário mais eficiente e justo.

15 VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Teoria da tributação ótima: passado, presente e futuro. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 34. São Paulo: IBDT, 2015, p. 285.

16 *Ibidem*, p. 285.

17 A *Mirrlees Review* foi um esforço de revisão do sistema tributário do Reino Unido que reuniu uma equipe internacional multidisciplinar de especialistas altamente capacitados e de jovens pesquisadores para identificar as características de um bom sistema para qualquer economia aberta no século XXI.

18 MIRRLEES REVIEW. Reforming the tax system for the 21st Century: the *Mirrlees review*. Disponível em: <https://www.ifs.org.uk/publications/mirrleesreview>. Acesso em: 03 out. 2019.

19 INSTITUTO MILLENIUM. A teoria econômica da tributação ótima é uma ficção absoluta, diz Everardo Maciel. Disponível em: <https://www.institutomillennium.org.br/blog/a-teoria-economica-da-tributacao-otima-e-uma-ficcao-absoluta-diz-everardo-maciel/>. Acesso em: 26 out. 2019.

enquanto que o segundo se refere àquilo que não tem defeito. Busca-se com a aplicação da Teoria da Tributação Ótima o melhor desenho de sistema, não um sistema perfeito, já que essa tarefa é impossível.

Não obstante o posicionamento do ex-secretário da Receita Federal, a doutrina tributária brasileira tem começado a despertar interesse pela teoria aludida, não como uma ferramenta para a construção de um sistema tributário perfeito, mas com o objetivo da construção de um sistema tributário mais eficiente e equitativo.

E parece que o debate da tributação ótima no Brasil, mesmo que recente e ainda pouco aprofundado, começou a surtir efeitos na Câmara dos Deputados. O Deputado Federal Glauber Braga, do Estado do Rio de Janeiro, encaminhou ao Presidente da Comissão de Legislação Participativa requerimento no qual solicitava a realização de uma Audiência Pública com o tema “Tributação e desigualdade”, com o objetivo de subsidiar os debates acerca das propostas de Reforma Tributária²⁰ para buscar alternativas que promovam a equidade vertical.

Pleiteou, o Deputado Federal Glauber Braga, ainda, no referido requerimento, o convite de cinco pessoas que trabalham com a questão fiscal, entre elas pesquisadores do IPEA e auditores fiscais do Estado do Pará e da Receita Federal. Infelizmente, esqueceu de convidar profissionais do setor privado, do setor produtivo e dos contribuintes pessoa física para representar os contribuintes e, desta forma, ter a possibilidade de análise da situação pelos ângulos de todos os interessados.

Mesmo de forma incipiente, está nascendo entre os estudiosos da tributação a percepção de que é necessária a análise transdisciplinar do fenômeno tributário e a sua repercussão na economia, na geração e transferência de riqueza na nação, bem como o seu impacto na competitividade de vários setores frente ao comércio internacional. Mister que esses estudos avancem e que possam apresentar soluções calcadas em evidências empíricas, matemáticas, e não apenas baseadas em dogmas doutrinários, como tem sido nas últimas décadas no Brasil.

4. PRINCIPAIS PROPOSTAS APRESENTADAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Há propostas de reforma tributária na Câmara dos Deputados e no Senado Federal. O ponto em comum nas principais propostas é a simplificação tributária, com a unificação de alguns tributos. Nenhuma das propostas resultará em diminuição da carga tributária brasileira, que é resultado da quantidade de recursos financeiros necessária para o financiamento do Estado brasileiro. A diminuição da carga tributária passa

20 CÂMARA. Proposições. Comissão de Legislação Participativa. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1723957. Acesso em: 18 out. 2019.

necessariamente por uma extensa reforma administrativa que vise a diminuição do custo da máquina pública nas esferas federal, estadual e municipal.

Na Câmara dos Deputados tramita a Proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019 – PEC n. 45/2019²¹, apresentada pelo Deputado Federal Baleia Rossi, tendo como referência um estudo elaborado pelo economista Bernard Appy. Essa proposta busca, em nome da simplificação tributária, a substituição do imposto sobre produtos industrializados – IPI, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações – ICMS, imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS, contribuição para financiamento da seguridade social – COFINS e da contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, pelo Imposto sobre Bens e Serviços – IBS.

De forma clara, o Deputado Baleia Rossi afirma que o “modelo proposto busca simplificar radicalmente o sistema tributário brasileiro, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos Estados e Municípios, que manteriam o poder de gerir suas receitas através da alteração da alíquota do IBS”²².

Na justificativa da PEC n. 45/2019, o deputado federal proponente informa que as mudanças sugeridas têm como referência a proposta desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal – CCiF, porém não apresenta com a justificativa os estudos eventualmente desenvolvidos pelo CCiF que embasam a proposta.

Diante da ausência da apresentação do estudo realizado pelo CCiF²³ na proposta da PEC n. 45/2019, consultou-se o *site* do referido centro em busca de dados acerca dos estudos promovidos para o desenvolvimento da proposta de reforma tributária para se verificar se essa proposta foi formulada com base em dogmas jurídico-econômicos, ou se é resultado de um amplo estudo transdisciplinar.

As notas técnicas estão disponíveis no sítio eletrônico do CCiF²⁴, e em seu texto, infelizmente, não há a explicação da metodologia de estudo empregada para a elaboração da mencionada proposta, o que dificulta sobremaneira a avaliação acerca dos dados que informam a nota técnica, se baseados em análises de modelos matemáticos e econômicos que possam ser verificados, ou se é possível simular o impacto das mudanças propostas na economia, ou se as propostas são baseadas apenas em postulados teóricos.

21 CÂMARA. Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 16 out. 2019.

22 Ibidem.

23 CCiF. Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços. Disponível em: http://www.cci.com.br/wp-content/uploads/2019/08/NT-IBS-v2_2.pdf. Acesso em: 27 out. 2019.

24 Ibidem.

No Senado Federal tramita a PEC n. 110/2019²⁵, que é a reprodução de um projeto já aprovado em uma comissão da Câmara dos Deputados de autoria do ex-Deputado Luiz Carlos Hauly, que tem como modelo a substituição de nove tributos por um imposto no modelo IVA, ou seja, pelo IBS, bem como a criação de um imposto seletivo, este de competência federal.

A exemplo da PEC n. 45/2019, em tramitação na Câmara dos Deputados, a justificativa da PEC n. 110/2019 do Senado Federal não traz referência a nenhum estudo fundamentado em disciplinas transdisciplinares, limitando-se a afirmar que trará resultados benéficos ao país, porém não apresenta dados de modelos matemáticos dos diversos cenários possíveis, bem como possíveis externalidades negativas.

Há uma proposta de reforma tributária oriunda do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA²⁶, que prevê a instituição de um IVA em módulos: módulo 1 com a substituição do PIS e COFINS por uma Contribuição Federal sobre o Consumo (IVA-Federal) e do IPI e CIDE por um imposto seletivo; módulo 2 com a substituição do ICMS e ISS por um imposto estadual sobre o consumo (IVA-estadual); e o módulo 3 que cria imposto sobre vendas a varejo – IVV. O texto para discussão da proposta aludida está acessível no *site* do IPEA.

Esse texto, no item 2, informa que a proposta é resultado de discussões e análises desenvolvidas por um grupo de pesquisadores do IPEA em conjunto com especialistas da área tributária, porém não traz, nesse documento, as análises desenvolvidas pelo mencionado grupo de pesquisadores²⁷. Informa que a proposta é baseada em estudos, porém não demonstra os estudos, o que dificulta sobremaneira tanto a verificação da existência do estudo (será que existe mesmo?), quanto a validade do suposto estudo (partindo da premissa de que ele existe), a metodologia adotada, os dados utilizados e os resultados dos modelos.

Havia uma proposta do governo federal²⁸, que não tinha sido apresentada formalmente, mas alguns detalhes já eram de conhecimento público. Nessa proposta havia a previsão de um imposto único federal – IUF sobre todos os pagamentos, que iria substituir todos os impostos federais, com divergência quanto ao imposto de renda.

Porém, em outubro de 2019 a ideia de um imposto único federal incidente sobre os pagamentos e transações bancárias, a exemplo da extinta CPMF, não foi bem recebida pela

25 SENADO. Proposta de Emenda Constitucional nº 110/2019. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977727&ts=1571841321649&disposition=inline>. Acesso em: 18 out. 2019.

26 IPEA. Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil. Rio de Janeiro: IPEA, 2018. ISSN 1415-4765, p. 9-11.

27 Ibidem, p. 8.

28 Até o fechamento deste artigo, não havia ainda registro no sistema eletrônico da Câmara dos Deputados de projeto de iniciativa do Poder Executivo.

população brasileira, tendo o governo federal, aparentemente, desistido dessa ideia. É inerente a essa proposta, também, a ideia da simplificação.

Em comum, tanto as propostas em tramitação no Congresso Nacional, quanto as apresentadas por entidades da sociedade civil, têm a ausência da demonstração dos seus estudos, dos modelos matemáticos porventura aplicados às análises, isto é, não há como a sociedade civil, mais especificamente os estudiosos de economia e do direito tributário, constatar a validade das proposições apresentadas nas respectivas propostas de reforma tributária, pois não há a divulgação, conforme dito acima, dos modelos matemáticos empregados no estudo, da metodologia de coleta e tratamento dos dados e de outros aspectos metodológicos imprescindíveis para a verificação da validade de uma pesquisa científica.

Diante disso, mais parece que as propostas apresentadas continuam inseridas na tradição brasileira legislativa de repetir dogmas doutrinários como se os mesmos fossem suficientes para, por si mesmos, produzir os resultados pretendidos de eficiência e equidade tributária.

A ausência de divulgação da metodologia dos modelos das propostas reforça essa constatação, pois, em um debate sério, amplo e com real intenção de propor solução satisfatória para o problema do sistema tributário brasileiro, pesquisadores deveriam insistir na divulgação mais ampla possível de tais dados para reforçar os seus argumentos de defesa do modelo proposto de reforma tributária. A não divulgação ampla, ou omissão dessa informação, depõe contra as mencionadas propostas de reforma.

CONCLUSÃO

Analisou-se no presente artigo a contribuição que a Teoria da Tributação Ótima pode dar para a reforma tributária brasileira, que, na verdade, é a reforma do sistema constitucional tributário. Sistema esse altamente complexo e que hoje gera um elevado custo para os agentes produtivos, para a sociedade e também para o Fisco.

Para tanto, inicialmente houve uma exposição breve da evolução da Teoria da Tributação Ótima ao longo da história, seguida de uma delimitação do conceito da aludida teoria nos dias atuais.

Verificou-se que a Teoria da Tributação Ótima propõe uma abordagem multidisciplinar com o objetivo de desenhar um modelo de tributação que impacte, o mínimo possível, de forma negativa, a economia, pois é sabido que não há tributação neutra, sempre produzindo efeitos na economia o ato estatal de tributar.

Analisou-se as quatro principais propostas de reforma tributária que se tem notícia no Brasil para verificar se essas proposições de reforma têm embasamento em estudo multidisciplinar, como exigido pela Teoria da Tributação Ótima.

Depois de pesquisas nos *sites* eletrônicos do Senado, da Câmara dos Deputados, do Centro de Cidadania Fiscal e do IPEA, não se encontrou os estudos multidisciplinares que serviriam de substrato para as respectivas propostas de reforma. Se esses estudos existem, não estavam disponíveis nos respectivos *sites*, nem foram incluídos nas justificativas das PECs n. 45/2019 e n. 110/2019, a primeira da Câmara dos Deputado e a segunda do Senado Federal, o que é de estranhar, pois, se fossem incluídos nas justificativas das propostas de emenda constitucional teriam uma força argumentativa enorme para a formação de consenso no Legislativo federal.

O presente artigo visa a busca de resposta para o seguinte *problema de pesquisa*: ao contrário das reformas/modificações tributárias já realizadas no Brasil, qual postura pode ser adotada pelo legislador para encontrar um desenho mais adequado para a elaboração de um sistema tributário que possa contribuir para a criação de um ambiente menos oneroso para o cumprimento das obrigações fiscais e que possa contribuir para o Brasil recuperar a competitividade perdida nos últimos 40 anos?

A verificação da cultura legislativa brasileira, corroborada pela tradição da doutrina tributária nacional de buscar a solução para os problemas do sistema tributário nacional apenas nos dogmas teóricos do direito tributário, parece persistir com as principais propostas de reforma tributária, mormente as que estão em tramitação no Congresso Nacional, pois essas propostas não demonstram os eventuais modelos matemáticos utilizados nos seus estudos, a sua metodologia de verificação das externalidades positivas e negativas da proposta, parecendo residir as proposições de reforma na fé inabalável nas deduções lógicas amparadas em dogmas consolidados na doutrina tributária. Porém a ciência jurídica não se sustenta na fé nos aludidos dogmas, mas sim em dados e modelos que possam ser verificados por terceiros, com transparência nos dados e nas conclusões decorrentes das diversas simulações de cenários testados no modelo de reforma a ser proposto.

Assim sendo, os fatos analisados propõem a *confirmação da hipótese* proposta neste artigo, a saber: uma reforma tributária eficiente e que possa responder aos reclamos e necessidades da sociedade e do estado tributante passa pelo estudo e adoção da Teoria da Tributação Ótima, que pode oferecer um substrato teórico adequado para a realização de um amplo estudo matemático, jurídico, econômico, financeiro, isto é, um largo e profundo estudo multidisciplinar para se analisar os possíveis desenhos do sistema tributário a ser proposto, inclusive com elaboração de modelos para a realização de simulações das consequências das propostas de mudança.

Infelizmente as propostas de reforma tributária apresentadas até o presente momento não adotaram a Teoria da Tributação Ótima, que poderia fornecer um substrato teórico adequado para a realização de um amplo estudo multidisciplinar, saindo as propostas de reforma do campo dos dogmas doutrinários para a seara das verificações interdisciplinares

dos modelos de sistema tributário, com potencial de implementação de alterações que possam trazer resultados positivos para toda a nação, ou, na linguagem dos economistas, externalidades positivas que realoquem o Brasil em uma situação favorável de competitividade frente aos demais *players* internacionais.

A divulgação da Teoria da Tributação Ótima nas universidades, desde a graduação e com mais ênfase nas pós-graduações, pode contribuir para a mudança na cultura jurídica brasileira, incentivando a formação de grupos multidisciplinares engajados na pesquisa e na busca de solução efetiva para os desafios e problemas do sistema tributário brasileiro.

E essa pesquisa e busca de soluções deve ser contínua, pois, mesmo que se consiga implementar uma reforma tributária eficiente hoje, com o passar do tempo será necessária a realização de estudos para verificar se os resultados a serem produzidos no futuro ainda serão os desejáveis, e, em não sendo mais satisfatórios, a proposição de novas soluções. Isto é, importante a previsão, na própria proposta de reforma tributária, de prazo para uma revisão, analisando todo o resultado produzido naquele determinado período.

Assim como Villas-Bôas²⁹, espera-se que o presente texto possa ajudar a incentivar o estudo da Teoria da Tributação Ótima pelos tributaristas brasileiros, pois tal teoria pode ser um instrumental importante para o desenvolvimento de uma política tributária brasileira que possa contribuir para o alcance dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, em especial a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza, da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais, insertos no art. 3º da Constituição Federal³⁰.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRITISH LIBRARY. *The structure and reform of direct taxation*. London: Institute for Fiscal Studies, 1978.

CÂMARA. Proposições. Comissão de Legislação Participativa. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1723957. Acesso em: 18 out. 2019.

29 VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Teoria da tributação ótima: passado, presente e futuro. Revista Direito Tributário Atual vol. 34. São Paulo: IBDT, 2015, p. 278.

30 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 16 out. 2019.

CAMBRIDGE DICTIONARY. *Cambridge dictionary*. Disponível em: <https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles/trade-off>. Acesso em: 30 out. 2019.

CCiF. Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços. Disponível em: http://www.cci.com.br/wp-content/uploads/2019/08/NT-IBS-v2_2.pdf. Acesso em: 27 out. 2019.

DOING BUSINESS 2019. *Doing business*. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploretopics/paying-taxes>. Acesso em: 26 out. 2019.

INSTITUTO MILLENIUM. A teoria econômica da tributação ótima é uma ficção absoluta, diz Everardo Maciel. Disponível em: <https://www.institutomillennium.org.br/blog/a-teoria-economica-da-tributacao-otima-e-uma-ficcao-absoluta-diz-everardo-maciel/>. Acesso em: 26 out. 2019.

IPEA. *Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil*. Rio de Janeiro: IPEA, 2018. ISSN 1415-4765.

MILL, John Stuart. *Principles of political economy*. Disponível em: <https://www.gutenberg.org/files/30107/30107-pdf.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2015.

MIRRLEES REVIEW. Reforming the tax system for the 21st Century: the Mirrlees review. Disponível em: <https://www.ifs.org.uk/publications/mirrleesreview>. Acesso em: 3 out. 2019.

SENADO. Proposta de Emenda Constitucional nº 110/2019. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977727&ts=1571841321649&disposition=inline>. Acesso em: 18 out. 2019.

SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and the cause of The Wealth of the Nations*. Disponível em: http://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf. Acesso em: 10 nov. 2019.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Teoria da tributação ótima: passado, presente e futuro. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 34. São Paulo: IBDT, 2015.