



F Ó R U M  
**Liberdade  
Econômica**

**6 A 8 DE NOVEMBRO  
DE 2017**  
LOCAL: MACKENZIE - SP

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE  
CENTRO MACKENZIE DE LIBERDADE ECONÔMICA**

ORLANDO FRUTUOSO DALCIN

**SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E DESIGN**

São Paulo  
11/2017

## RESUMO

O Brasil possui o sistema tributário mais complexo do mundo, com as obrigações acessórias mais custosas de serem cumpridas do qualquer outro país no planeta. Com isso, muito embora o Brasil não possua a maior carga tributária possui um dos piores ambientes para o investidor e para o indivíduo sendo que boa parte destes custos não está nos tributos em si mas na burocracia e incerteza.

O sistema tributário brasileiro como concebido pela Constituição Federal de 1989 se mostra ao longo dos anos incapaz de atingir adequadamente seus objetivos. Este trabalho tem a pretensão de refletir sobre as razões destas falhas e se poderia ser diferente caso houvesse uma preocupação com o design no momento de sua concepção e positivação.

Palavras-chave: Tributação. Sistema Tributário, Design, Políticas Fiscais

## ABSTRACT

Brazil has the most complex tax system in the world, with ancillary obligations extremely burdensome – more than any other country worldwide. Thus, even though Brazilian tax burden is not the highest in the world, the environment to investors and individuals are one of the most challenging in the planet - and the money collected and the costs incurred are not totally connected with its purposes, but with red tape and uncertainty.

Brazilian tax system as established by Brazilian Federal Constitution of 1989 failed to met its intended purposes. This paper intends to cast a light on this matter and argues what could be different whether design were taken into account during its creation.

Keywords: Tax, Tax System, Design, Tax Policies

## Introdução

*“Contribuinte. Me arrancam tudo à força. Mas me chamam de contribuinte”  
Millôr Fernandes*

Criticar o sistema tributário brasileiro não é algo tão desafiador, há muitos pontos que são diariamente elencados por especialistas, empresários, investidores e até mesmo as autoridades fiscais.

Temos discussões se tributos deveriam compor a base outros tributos (ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins), se e como deveríamos tributar SaaS e operações em Cloud Computing (ISS), alterações por Medida Provisória e até mesmo um caso de Emenda Constitucional para passar a tributar aquilo que o Supremo Tribunal Federal (“STF”) havia decidido que não estava sujeito à tributação. Aliás, temos provavelmente o Supremo Tribunal mais ativo em matéria tributária do mundo.

Hoje, vivemos em um ambiente que combina (i) uma carga tributária (a) elevada e (b) pouco transparente pois quem consome não sabe quanto de sua compra se refere a tributos, (ii) com regras complexas e incerteza na sua aplicação – razão do engajamento do Supremo Tribunal no tema e (iii) com obrigações acessórias mais custosas e sofisticadas em termos de tecnologia da informação – somos atuais campeões há anos no estudo do Banco Mundial, que computa quantas horas as empresas levam para calcular e informar seus impostos.

Ora, de onde vem esse caos e por qual razão não vemos uma luz no fim do túnel? Hoje há algumas proposições de reforma tributária. No âmbito nacional, muito se discute a criação de um IVA que englobe ICMS, IPI, PIS/COFINS e ISS. Em outros países, há quem sustente que o sistema tributário ideal seria aquele com a criação de um tributo progressivo sobre o consumo (como Bill Gates). Isso tudo gera mais uma discussão, há um sistema tributário ideal?

Penso que tudo isso, problemas atuais e propostas de solução, têm um problema de raiz: são discussões autopoieticas. Falta um olhar sobre a razão do pagamento dos tributos e de qual o efetivo quantum necessário. As discussões tributárias se tornaram um fim em si mesmo, e por isso se afastam mais e mais da realidade e de cumprir seu propósito. Independentemente do tamanho do Estado que se defenda, nunca poderíamos perder de vista quais as razões de arrecadação e com base nisso desenhar os meios de financiar tal Estado.

Hoje temos medidas paliativas nas mais diversas frentes, seja quando STF decide resolver um problema que perdura anos ao decidir que não deve incidir ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins e de maneira mediata aumenta a incerteza sobre outros casos análogos como ICMS na base do Lucro Presumido do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, ICMS na base de cálculo das contribuições previdenciárias, ICMS/ST na base de cálculo do PIS/Cofins ou ainda PIS/Cofins devido na base do PIS/Cofins. Para resolver todas estas questões nosso sistema prevê mais uso de paliativos, ou seja, STF resolvendo cada um dos temas.

Creio que falta elaborar um pensamento mais estrutural, que possa resolver de maneira mais profunda e definitiva nosso sistema tributário. Talvez a solução seja levar em consideração o *design* para se repensar no sistema tributário.

Os dez mandamentos do *design* de Dieter Rams são:

01. Um bom *design* é aquele inovador
02. Um bom *designer* torna o produto útil
03. Um bom *designer* torna o produto belo
04. Um bom *designer* cria de maneira compreensível
05. Um bom *design* é aquele não obstrutivo
06. Um bom *designer* pensa no verde
07. Um bom *designer* cria produtos honestos
08. Um bom *design* tem vida longa
09. Um bom *design* é feito de propósito
10. Bom design é menos *design*

O objetivo deste artigo é demonstrar como as ideias contidas nestes mandamentos são universais e deveriam ser levados em consideração em qualquer proposição de mudança ou melhoria.

Para isso, demonstrarei também as falhas de nosso sistema, que sob um ponto de vista mais cínico parecem propositais e inspiradas na teoria da ilusão fiscal, idealizada por economista italiano Amilcare Puviani em 1903. Em síntese, em razão da repulsa dos contribuintes em impostos (que tem registro inclusive na bíblia), ele propõe subterfúgios para disfarçar e dispersar sua incidência enquanto expande e tira transparência de seus gastos.

De fato, como disse o maestro Tom Jobim, realmente o Brasil não é para principiantes, mas talvez tenha chegado a hora de profissionais – preocupados com *design*. Este é o tema que pretendo elaborar, com fartura de exemplos das situações criticadas e propostas.

## **Por que *design* e tributação**

*“There is no such thing as public money; there is only tax payers’ money”*  
Margaret Thatcher

Em essência, a tributação deve ter como um de seus fundamentos a eficiência, ou seja, devem ser neutros e não prejudicar o desenvolvimento econômico. Há, evidentemente, situações excepcionais nas quais a tributação pode ser a ferramenta para corrigir falhas de mercado e mesmo um instrumento de transformação social.

Nesta toada residem alguns dos maiores conflitos e discussões em matéria tributária atualmente: como conciliar a neutralidade e a igualdade? Como determinar qual a medida de intervenção econômica pretendida e desejável. Afinal, quanto é o *fair share* de cada indivíduo? Há de se perceber que a discussão é global, mas que a resposta irá variar a cada país e deve mudar com o tempo e a evolução econômica de cada região.

A isonomia horizontal - pessoas em situações iguais devem pagar tributos na mesma medida nos parece um valor fundamental na busca pela neutralidade. Contudo, estão na mesma situação indústrias do mesmo setor, com faturamento equivalente e localizadas uma em São Paulo e outra em Manaus? Qual o critério de discriminação a ser adotado na determinação de uma desigualdade horizontal, faturamento, número de funcionários, localização geográfica, rentabilidade, *market share*?

E a isonomia vertical, deve ser almejada? Ou seja, havendo contribuintes em situações distintas, deve a tributação ser o instrumento utilizado para reduzir as desigualdades? Ou mesmo, devemos buscar reduzi-las? Como determinar se a capacidade contributiva é um valor desejável ou não e caso o seja, como implementá-la em um sistema tributário?

Voltando nosso olhar às diretrizes do design, podemos sintetizar conceitualmente os mandamentos, se aplicados à tributação, da seguinte maneira:

#### 01. Um bom *design* é aquele inovador

O sistema tributário que observa o *design* pode mudar, pois a realidade econômica e social muda, logo, um sistema estagnado e incapaz de inovar e acompanhar as inovações não é um bom sistema tributário.

#### 02. Um bom *designer* torna o produto útil

O sistema tributário que observa o *design* não perde de vista seu objetivo mais precioso, arrecadar de maneira eficiente. Quando se desvia ou se perde como um fim em si mesmo ou em obrigações acessórias excessivamente onerosas, incapazes de gerar riqueza ou aumentar a eficiência do sistema, não é um bom sistema tributário.

#### 03. Um bom *designer* torna o produto belo

O sistema tributário que observa o *design* é um sistema harmônico e coerente. A beleza de um sistema legislativo está na sua efetividade e precisão. A adequação entre aquilo que foi pretendido pelo legislador e a aplicação das normas.

#### 04. Um bom *designer* cria de maneira compreensível

O sistema tributário que observa o *design* é um sistema claro. A capacidade de ser compreendido de um sistema está na sua efetividade, que passa pela sua clareza e pela capacidade dos envolvidos de compreendê-lo e aplicá-lo.

#### 05. Um bom *design* é aquele não obstrutivo

O sistema tributário que observa o *design* não pode ser obstáculo para o desenvolvimento econômico e social de uma nação, pelo contrário, idealmente deve ser instrumento catalizador destes, como verdadeiro sistema de normas indutoras econômicas e sociais.

#### 06. Um bom *designer* pensa no verde

O sistema tributário que observa o *design* leva em consideração o meio ambiente. Pessoalmente, tenho certo ceticismo em relação a esta diretriz, mas por uma questão de coerência com a visão de design que estamos analisando, bem como com o entendimento da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (“OCDE”)<sup>1</sup>, teceremos nossos comentários também considerando esta diretriz e como o sistema tributário brasileiro a albergou.

#### 07. Um bom *designer* cria produtos honestos

O sistema tributário que cria regras que privilegiam a lealdade nas relações entre Estado e contribuinte, com transparência e neutralidade é um bom sistema tributário.

#### 08. Um bom *design* tem vida longa

O sistema tributário que busque a perenidade, sem prejuízo de ser flexível de modo a permitir acompanhar a evolução da sociedade e da economia, é um bom sistema tributário.

#### 09. Um bom *design* é feito de propósito

O sistema tributário que não possua normas conflitantes, seja planejado e cirúrgico em sua incidência, é um bom sistema tributário.

#### 10. Bom design é menos design

O sistema tributário que não invade a vida das pessoas, que não toma a maior parte de sua riqueza sem levar em consideração se a empresa possui lucro ou prejuízo é um bom sistema tributário.

Abstraindo em um primeiro momento do sistema tributário brasileiro e refletindo sobre a tributação sob um panorama atualmente aplicado pelos países podemos dizer que usualmente dividimos a tributação em (i) tributos sobre a propriedade, (ii) tributos sobre o consumo (também conhecida como tributação indireta), (iii) tributação sobre a renda e - para os fins do presente trabalho – (iv) tributação relacionada ao meio ambiente.

### ***Tributação sobre a propriedade***

A tributação sobre a propriedade, em geral incide sobre imóveis – tanto por manter a propriedade de imóveis quanto por transacionar imóveis, heranças e patrimônio líquido. A

---

<sup>1</sup> BRYN, Bert, PERRET, Sarah, THOMAS, Alastair e O'REILLY Pierce, *in* Tax Design for Inclusive Economic Growth, OECD Taxation Working Papers No. 26

tributação sobre a propriedade é considerada pela OCDE como a menos danosa ao crescimento econômico.

Alguns países da OCDE como Canadá e alguns Estados dos Estados Unidos da América decidiram por reduzir a tributação sobre a propriedade de famílias de baixa renda, por meio de uma redução regressiva. Outros países como a França optaram por criar uma progressividade do imposto com base na renda do proprietário, objetivando certa distribuição de renda.

Em relação aos tributos incidentes sobre as transações com bens imóveis, estes tendem a não ser um bom instrumento de distribuição de renda ou de estímulo ao crescimento econômico, pois pouco pode se extrair de uma transação eventual e que em si mesma não parece ser hábil a se verificar capacidade contributiva. As distorções envolvendo tributos desta natureza podem ser enormes.

A tributação sobre o patrimônio líquido é considerada uma das mais perniciosas, na medida em que é passível de enormes distorções. Por exemplo, há indivíduos e pessoas com patrimônio considerável, mas sem nenhuma liquidez. Exigir tributação destas pessoas pode implicar a realização do próprio patrimônio para pagar o tributo, o que é indesejável e torna o tributo algo exigível independentemente da manifestação efetiva de riqueza. Outra preocupação com este tipo de tributação é como tratar os anos de decréscimo patrimonial, i.e. prejuízo. Haveria um direito de restituição? Normalmente não, há apenas uma obrigação de pagar sob uma base de cálculo menor, o que parece demasiado penoso a alguém que já incorreu em prejuízo em determinado período. Este tipo de tributação costuma ser objeto de evasão/elisão<sup>2</sup>, por meio de transferência de propriedade para outros países, inclusive para paraísos fiscais.

Por fim, a tributação sobre herança tende a ser vista com bons olhos por muitos países, especialmente por permitir uma distribuição intergeracional de riquezas. Contudo, muitas vezes é evitado por meio de doações em vida, por vezes doações com reserva de usufruto. Nestes casos, alguns países criaram tributos sobre doações, sendo sua crítica, mais uma vez, a questão da eventual falta de liquidez do contribuinte.

### ***Tributação sobre o consumo***

A tributação sobre o consumo é considerada pela OCDE como a segunda menos danosa para o crescimento e desenvolvimento econômico. Isto porque ela é neutra e de melhor fiscalização, o que reduz distorções entre os players do mercado. Em tese, todos os envolvidos sofrem tratamentos iguais.

Muitos países adotam o modelo de *Value-Added Tax* (“VAT”), segundo o qual, em síntese, há um pagamento de imposto a cada transação de uma cadeia de consumo (que pode ser de produção de mercadorias, prestação de serviços ou intangíveis) que gera um crédito ao comprador no mesmo montante de imposto pago pelo vendedor. Deste modo, incorrerá, teoricamente, com o efetivo encargo econômico o último da cadeia, ou seja, aquele que de fato consome o bem ou serviço que se pretende tributar.

---

<sup>2</sup> Há uma diferença importante entre evasão fiscal (ofensa à legalidade) e elisão fiscal (planejamento tributário lícito) que para os fins deste paper não é relevante.



Outro tributo sobre o consumo é *Excise Tax*, incidente sobre bens industrializados e amplamente utilizado com fundamentos extrafiscais, como aumentar a carga tributaria sobre bebidas e cigarros como meio de buscar reduzir seu consumo.

Uma crítica comumente feita ao VAT é seu caráter regressivo. Isto porque ao por tributar igualmente pessoas com capacidade contributiva distinta proporcionalmente exige mais tributo daquele com menos patrimônio.

### ***Tributação sobre a renda***

Os tributos sobre a renda são considerados pela OCDE como os mais nocivos para o crescimento e desenvolvimento econômico de um país.

Em relação ao imposto de renda para as pessoas físicas, ao tributar com maior carga o trabalho, se desestimula ingressar na força de trabalho de um país. Alíquotas mais altas tendem a inibir o empreendedorismo, a inovação e o investimento em capital humano, o que é extremamente nocivo a um país que pretenda crescer economicamente.

A tributação sobre grandes fortunas imposta pelo governo francês implicou fuga de capitais e de nacionais, que chegaram inclusive a renunciar à cidadania francesa para não mais pagar impostos àquela jurisdição.

Em relação à tributação da renda da pessoa jurídica, este é um ponto de tamanha relevância atualmente que ensejou o *Base erosion and profit shifting* (“BEPS”), projeto envolvendo mais de 100 países para criar regras tributárias que evitem o deslocamento e a erosão artificial do lucro a ser tributado pelas empresas. O projeto está em fase de implementação e há uma colaboração entre os países na definição e adequação às novas regras.

A renda das pessoas jurídicas em um ambiente de competição global e tecnologia, é extremamente difícil de se verificar ou mesmo atribuir a determinado país. Alterações por meio de incentivos fiscais, como aqueles concedidos por paraísos fiscais, geram distorções enormes e impedem que a tributação atinja seus fins precípuos.

### ***Tributação relacionada ao meio ambiente***

Não se trata, neste caso, de se discutir uma tributação sobre o meio ambiente ou algo específico sobre o impacto que determinada indústria causa sobre o meio ambiente. Mas sim, como utilizar dos tributos para induzir determinados comportamentos alinhados com a chamada economia verde. Por exemplo, reduzir a tributação daqueles que utilizam energia renovável ou determinados insumos que causem menor impacto ambiental.

Muitos países reduzem o VAT sobre energia renovável ou ativos para produção de energia renovável ou aumentam a tributação de derivados do petróleo. Em ambos casos, há uma tentativa de utilização de normas tributarias de caráter indutor de uma conduta mais consciente do ponto de vista ambiental.

## **Sistema Tributário Brasileiro e falhas de *design***

O sistema tributário brasileiro foi criado pela Constituição Federal de 1989, derivado do sistema anterior com algumas criações e ajustes.

Em síntese, o sistema tributário brasileiro está dividido em competências da União Federal, dos Estados e dos Municípios. Os tributos no Brasil podem ser impostos, contribuições sociais, contribuições de melhoria, taxas ou/e empréstimos compulsórios.

A Constituição Federal em seu artigo 153 estabelece a competência da União Federal para exigir os seguintes tributos:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.”

Aos Estados e ao Distrito Federal, cabe instituir os seguintes tributos:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Por fim, aos Municípios restou tributar o seguinte, nos termos do artigo 156 da Constituição Federal:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”

Além destes impostos, a Constituição Federal prevê a possibilidade de instituição e exigência das seguintes contribuições pela União Federal:

“ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201 (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.”

Além de todos os tributos acima, a Constituição Federal prevê também a possibilidade de criação de tributo residual, pela União Federal, caso haja algo que se deseje tributar, mas incrivelmente não encontrou adequação em nenhum dos tributos acima.

Fazendo um exercício livre, na tentativa de encaixar cada um destes tributos aos tipos de tributação consideradas pela OCDE teríamos o seguinte resultado:

### União Federal

#### *Tributos sobre o patrimônio*

- Imposto sobre propriedade territorial rural (“ITR”); e
- Imposto sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar (“IGF”).

#### *Tributação sobre o consumo*

- Imposto sobre importação de produtos estrangeiros (“II”);
- Imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (“IE”);
- Imposto sobre produtos industrializados (“IPI”); e
- Contribuições Sociais do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (“PIS/Cofins-Importação”).

#### *Tributação sobre a renda*

- Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (“IRPJ” e “IRPF”);
- Contribuição Social do trabalhador e dos demais segurados da previdência social; e
- Contribuição Social sobre o Lucro (“CSLL”).

Além disso, há também a previsão do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (“IOF”), que em alguns casos possa ser considerado um tributo sobre o consumo – como por exemplo ao incidir sobre empréstimos – em outros incide sobre transações que não necessariamente exprimem riqueza, como o câmbio.

Em relação às contribuições, o Brasil fez escolhas pouco comuns em outros países ao instituir tributos sobre as receitas/faturamento (“PIS/Cofins”), do empregador sobre sua folha de salários e a Contribuição sobre Intervenção no Domínio Econômico (“CIDE”).

É possível sustentar que as receitas podem até ser consideradas, em princípio, como tributação sobre o consumo, há situações nas quais a receita incide sobre algo mais amplo que o consumo, como por exemplo ao incidir sobre doações entre pessoas jurídicas, bonificações, subvenções governamentais e outras.

Vale ressaltar que o IGF, embora previsto pela Constituição Federal nunca foi instituído.

### Estados

#### *Tributos sobre o patrimônio*

- Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (“ITCMD”); e

- Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (“IPVA”).

#### *Tributação sobre o consumo*

- Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (“ICMS”).

#### Municípios

##### *Tributos sobre o patrimônio*

- Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (“IPTU”); e
- Imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (“ITBI”).

#### *Tributação sobre o consumo*

- Imposto sobre serviços de qualquer natureza (“ISS”).

Resumidamente, em uma análise superficial, podemos considerar a existência de pelo menos 19 tributos, sendo 6 sobre o patrimônio, 6 sobre o consumo, 3 sobre a renda, 4 outros critérios que não necessariamente significam riqueza e 1 que nunca foi instituído. Já tivemos também o caso de tributo criado e extinto no curso desta Constituição Federal, a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (“CPMF”), que incidia sobre toda e qualquer movimentação financeira e deu origem colateralmente aos fenômenos brasileiros do cheque pré-datado e do endosso de cheques.

Claramente se trata de um sistema complexo e com enorme detalhamento de regras. Na Constituição Federal temos mais de 12 artigos dedicados apenas à tributação, que esmiúçam inclusive que *“nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do ICMS, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual”*<sup>3</sup>.

Vale mencionar que ao longo destes 28 anos de vigência desta Constituição Federal estes artigos foram alterados pela Emenda Constitucional 3 de 1993, 75 de 1993, Emenda Constitucional 20 de 1998, Emenda Constitucional 29 de 2000, Emenda Constitucional 37 de 2002, Emenda Constitucional 42 de 2003, Emenda Constitucional 44 de 2004, Emenda Constitucional 55 de 2007, Emenda Constitucional 75 de 2013, Emenda Constitucional 84 de 2014, Emenda Constitucional 87 de 2015 – totalizando 10 Emendas Constitucionais em matéria tributária.

Estas Emendas tiveram abrangência variada, desde buscar resolver as disputas entre os Estados e Distrito Federal sobre a arrecadação do *e-Commerce* como no caso da Emenda Constitucional 87 de 2015 (por o ICMS ser um tributo incidente eminentemente no Estado de origem das

---

<sup>3</sup> Conforme inciso VII do §2º do artigo 156 da Constituição Federal

operações houve um pleito por diversos Estados de destino por parte da arrecadação deste tipo de operação por se sentirem prejudicados) até mesmo para extinguir o imposto municipal sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel (ainda em 1993).

As emendas constitucionais são instrumentos legislativos com o maior nível de exigência política para serem editados. Isto porque as propostas de emenda constitucional têm as suas matérias sujeitas a tramitação especial na Câmara dos Deputados e devem ser apresentadas pelo Presidente da República, por um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal ou por mais da metade das assembleias legislativas das unidades da Federação, aonde cada uma delas deverá manifestar-se pela maioria relativa de seus membros, sendo a maioria relativa entendida como três quintos dos membros das casas legislativas<sup>4</sup>.

Não bastando então termos o sistema tributário brasileiro previsto detalhadamente no nível constitucional, temos um ambiente excessivamente regulamentado. Estima-se que desde o começo da vigência da Constituição Federal foram criadas 5,4 milhões de normas legislativas, o que representa cerca de 769 normas por dia útil, entre leis, medidas provisórias, instruções normativas, emendas constitucionais, decretos, portarias, instruções normativas, atos declaratórios, entre outras. Destas, 363.779 normas tratam de matéria tributária, o que representa mais de 1,88 normas tributárias por hora em um dia útil<sup>5</sup>.

Complexidade esta que se reflete inclusive no fato de o Brasil ser considerado pelo Banco Mundial como o país no qual as empresas levam mais tempo para simplesmente conseguir calcular e recolher seus tributos, com em média 2.038 horas, contra uma média global de 256 horas. A distância da realidade brasileira em relação ao resto do mundo neste quesito é tamanha que o segundo colocado em horas para cumprir obrigações acessórias é a Bolívia com 1.025 horas anuais<sup>6</sup>.

Diante do acima exposto temos um ambiente naturalmente complexo, extremamente regulado e que infelizmente possui uma série de incertezas. Isto porque temos um ambiente belicoso envolto de disputas administrativas e judiciais entre contribuintes e administração pública.

Apesar da alta regulamentação, do excesso de obrigações acessórias e alto investimento em tecnologia para fiscalização dos contribuintes, a capacidade de recuperação de tributos não recolhidos pela administração é baixíssima. A taxa de recuperação de créditos pela Fazenda Estadual de São Paulo, por exemplo, foi de 0,2% em 2014<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> Conforme a Constituição Federal: “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal; II - do Presidente da República; III - de mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros. § 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio. § 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros. § 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem. § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais. § 5º A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.

<sup>5</sup> Conforme estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT, disponível em <https://ibpt.com.br/noticia/2603/Brasil-edita-cerca-de-800-normas-por-dia-somando-5-4-milhoes-desde-a-Constituicao-de-1988> em 07/11/2017.

<sup>6</sup> Paying Taxes 2017, por World Bank Group e PwC, disponível em <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2017.pdf> em 07/11/2017.

<sup>7</sup> E SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz, in EXECUÇÃO FISCAL: EFICIÊNCIA E EXPERIÊNCIA COMPARADA, Estudo Técnico Julho/2016 para a Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados

As causas deste ambiente **de** muito conflito e pouca capacidade de recuperação dos créditos tributários pela administração pública seriam: (i) excessiva litigiosidade, decorrente da complexidade do sistema tributário e da falta de qualificação da produção normativa, (ii) instabilidade e ausência de sistematização eficiente da legislação tributária e da interpretação adotada, (iii) metas de produtividade e qualidade dos julgamentos, (iv) aperfeiçoamento das atividades de fiscalização e a utilização de presunções em substituição à efetiva investigação, (v) contencioso decorrente de descumprimento ou de meros erros de cumprimento de obrigações acessórias, (vi) revisão de ofício do lançamento e prestação de informação pela autoridade responsável pelo lançamento<sup>8</sup>.

Por fim, no universo de complexidade, conflitos e incertezas que é o sistema tributário brasileiro temos uma atuação de protagonismo do Poder Judiciário, que resolve diversas situações de incerteza com enormes impactos para o orçamento do Estado e para os contribuintes.

O Supremo Tribunal Federal teve relevância ao definir como interpretar diversas questões tributárias. A mero título exemplificativo (i) o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADI”) 939 definiu parâmetros de diversos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, (ii) Ação declaratória de constitucionalidade (“ADC”) 01 que versava sobre a Emenda Constitucional 3/1993 que dispunha sobre aspectos relacionados à COFINS, (iv) ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins, (v) tributação sobre softwares, entre outros tantos temas. Aliás, o STF definiu critério não técnico (do ponto de vista de tecnologia) para decidir que sobre software de prateleira incidiria o ICMS e sobre os customizados o ISS. Agora a questão volta a ser controversa, haja vista que tais definições não mais se sustentam em um universo de softwares altamente customizáveis pelo usuário e transações por nuvem.

Em síntese, no Brasil temos um sistema tributário complexo, caro, difícil de ser atualizado, cercado de incertezas e no qual boa parte das empresas não tem segurança da totalidade dos tributos por ela devidos, bem como possui algum litígio com a administração pública.

## **Conclusão e Como podemos melhorar**

Analisando nossa realidade atual e lembrando os mandamentos do design, creio que a solução para o sistema tributário brasileiro é tirar esta matéria do âmbito constitucional, que é de difícil emenda e atualização e trazê-lo para o nível legal. Assim, atendendo os direcionadores de vida longa, mas sem prejudicar a ideia de inovação.

Implementar meios de transação e mediação entre fisco e contribuinte, pois com o nível de belicosidade atual temos um contencioso obstrutivo e pouco honesto, na medida em que as interpretações estão sujeitas a incertezas dirimidas apenas por um poder judiciário já abarrotado e pouco especializado.

E acima de tudo, simplificar e privilegiar a tributação, especialmente a incidente sobre o consumo pois pouco danosa ao crescimento econômico e altamente efetiva para financiamento do Estado. A tributação sobre a propriedade é ainda menos danosa ao crescimento econômico, mas não possui previsibilidade e capacidade arrecadatória para suprir as necessidades de um Estado com tantas atribuições como o brasileiro.

---

<sup>8</sup> VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins e DA SILVA, Daniel Souza Santiago, in Diagnóstico do processo administrativo fiscal federal.

Essa simplificação passaria pela criação de um único tributo nacional sobre todo o consumo, cujas receitas seriam partilhadas entre União Federal, Distrito Federal, Estados e Municípios.

Com essas medidas, creio que teríamos um avanço enorme no sistema tributário brasileiro, inspirado pelas ideias e princípios do design.