

Direito Tributário

1. O sistema tributário brasileiro: uma análise crítica

The Brazilian tax system: a critical analysis

(Autor)

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Doutor Honoris Causa da Universidade de Craiova (Romênia) e das PUC/PR e PUC/RS, e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, Unifieo, UNIFMU, do CIEE / O Estado de São Paulo, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - Eceme, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1.ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Presidente do Conselho Superior de Direito da Fecomercio - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS. igm@gandramartins.adv.br

Sumário:

- 1 O sistema anterior
- 2 O Código Tributário Nacional
- 3 O sistema tributário na constituinte
- 4 O sistema atual
- 5 Das críticas ao sistema
- 6 A reforma possível

Área do Direito: Tributário

Resumo:

Trata-se de uma análise do sistema tributário brasileiro, com relato de seu percurso histórico desde antes do Código Tributário Nacional até os dias atuais, no contexto da Constituição Federal de 1988. Neste estudo, o autor levanta, ainda, soluções para os problemas existentes, fazendo uma clara proposta de reforma tributária, baseada na simplificação da legislação e no fim da guerra fiscal.

Abstract:

This is an analysis of the Brazilian tax system, with reports of its historical route since before the National Tax Code to the present day, in the context of the Constitution of 1988. In this study, the author raises also

for the solutions problems, making a clear proposal for tax reform, based on the simplification of legislation and at the end of the fiscal war.

Palavra Chave: Sistema tributário - Reforma - Código Tributário - Constituição Federal - Burocracia - Simplificação

Keywords: Tax system - Reform - Tax Code - Federal Constitution - Bureaucracy - Simplification

No presente estudo traçarei um panorama geral sobre o nosso sistema tributário, abordando os seguintes temas:

O sistema anterior

O Código Tributário Nacional

O sistema tributário na Constituinte

O sistema atual

Das críticas ao sistema

A reforma possível

1. O sistema anterior

O Direito Tributário Brasileiro começou a ganhar consistência sistêmica a partir da EC 18/1965. Anteriormente, apesar de já se ter desenvolvido, com razoável densidade, a técnica impositiva no concernente a alguns tributos, o certo é que faltava arcabouço capaz de harmonizar as diversas tendências, aspirações e necessidades dos diversos entes com competência para tributar.

Os conflitos se sucediam, as formas tributárias eram utilizadas com imperfeições notórias, as garantias se diluíam em casuísmos surgidos da melancólica vocação da Federação brasileira em transformar os governantes em criadores de despesas úteis e inúteis a serem - apenas após sua projeção - cobertas pelas receitas fiscais.

Nesta linha de raciocínio, os abusos e ilegalidades geravam choques contínuos, com soluções penosas, quando não se consagrava o arbítrio e a impunidade, pelas poucas forças dos contribuintes em enfrentar os Erários, levando suas divergências às barras dos tribunais. Os pagadores de tributos, sem fôlego ou recursos para as grandes discussões judiciais recolhiam o injusto, incentivando ainda mais o espocar de ilegalidades por parte dos governos, visto que poucos eram os que discutiam.

Por outro lado, a própria lentidão da justiça dificultava aos poderes impositivos a cobrança judicial dos tributos legais em atraso ou sonegados, criando-se área de permanente e generalizada insatisfação. A tudo se acrescia o fato de que, à falta de um sistema constitucional tributário, os problemas se multiplicavam para contínuo desassossego entre fiscais e contribuintes, abrindo-se campo fértil aos ajustes entre eles, à margem do interesse nacional e de uma máquina fiscalizadora ainda não modernizada.

A Constituição de 1946 trazia alguns princípios constitucionais, porém veiculados de forma esparsa e inconsistente, em nível de sistema.

Uma reforma da Carta Magna era, portanto, necessidade imperiosa, imposta pelo crescimento nacional e pela complexidade decorrencial que a Economia brasileira ganhava.

Os fundamentos básicos da referida reforma surgiram a partir da percepção do fenômeno federativo, que no Brasil, por outorgar competência impositiva aos Municípios, criava tríplice ordem de atuação autônoma que, em 1988, tornou-se constitucionalizada, experiência inexistente no Direito Supremo dos demais países

com idêntica forma de Estado.

A Federação, portanto, constitui-se no primeiro elemento escultor do sistema. Objetivando regulá-la, assim como permitir que suas virtualidades crescessem e fossem corretamente aproveitadas, nasceu a EC 18/1965.

Por outro lado, a sistematização das espécies tributárias era uma exigência, visto que no desarmônico complexo anterior, taxas que invadiam as áreas pertinentes aos impostos, assim como contribuições que se confundiam com impostos e taxas, sobre não se definir com correção e adequação os fatos geradores dos diversos tributos.

A necessidade de um corpo de princípios e normas gerais revelou-se de aguda preocupação entre os aplicadores da legislação, razão pela qual o Código Tributário passou a ser o elemento segundo desse anseio por um sistema.

Por fim, prevaleceu também o desejo de orientar a própria conformação das finanças públicas, a partir de um dos três orçamentos, que é o fiscal, facilitando sua análise e aprovação legislativa, pela transparência do sistema, o que ganhou sua consistência sistêmica, a partir da lei maior de 1988.

A pré-história desta realidade atual tem sua origem na EC 18/1965. Foi ela a semente do  CTN, veiculado, à época, como lei ordinária, mas recebendo, pouco depois, eficácia de lei complementar, quando da promulgação da Constituição de 1967.

O Sistema Tributário decorreu, portanto, do crescimento do país, de sua evolução econômica e dos anseios de fortalecimento da Federação, em uma concepção centralizadora, autônoma, mas não ao ponto de permitir o desequilíbrio impositivo, em nível de carga global a ser suportada pelo contribuinte.

Estou convencido que o sistema fora proposto à luz de uma visão que considerava a imposição norma de rejeição social, posto que sobre ser rígido, de um lado, objetivou ofertar à União - e aos demais entes tributantes - o poder de se orientar em sua política tributária, sem abrir mão da harmonia previamente estabelecida nos comandos constitucionais.

O  CTN, portanto, passou a ser elemento de particular relevância na veiculação do sistema introduzido.

É o que passo a examinar a seguir.

2. O Código Tributário Nacional

A primeira revolução tributária no Brasil deu-se com a aprovação do Código Tributário Nacional, em 1966, e da Constituição de 1967. Sistematizou-se o novo ramo do direito, com normas hierarquizadas. Assim é que à maior explicitação do sistema pela Constituição (EC 18/1965, CF 67 e EC 1/1969) correspondeu a criação de uma lei - com eficácia de lei complementar - destinada a ordenar a legislação dos diversos entes federativos.

Desde a década de 50 que eram preparados, no país, estudos para a conformação de um estatuto nacional do direito tributário. Rubens Gomes de Sousa, de início, redigira anteprojeto de espectro abrangente, que foi gradativamente analisado por eminentes mestres, à época, tendo o IBDF, hoje ABDF, examinado artigo por artigo do esboço legislativo elaborado pelo saudoso mestre. Gilberto de Ulhôa Canto, Tito Rezende e Carlos Rocha Guimarães exerceram essa função revisora, com especial percuência, a tal ponto que as anotações dos três juristas foram preservadas até o presente, continuando, em face da publicação editada pelo IBDF, a serem citadas.

O trabalho dos quatro eminentes tributaristas, que se louvaram também na experiência de Amílcar de Araújo Falcão, serviu de base para ofertar o perfil da EC 18/1965, assim como da Lei 5.172/1966, que constitui o atual  CTN.

Da EC 18/1965 para o  CTN houve acentuado processo de depuração do projeto original, já, a essa altura,

com a colaboração de Gerson Augusto da Silva e Aliomar Baleeiro, este sendo o principal artífice de sua veiculação pelo Congresso Nacional.

O projeto, que surgiu da intensa discussão e elaboração legislativa, em grande parte alterou o esboço de Rubens Gomes de Sousa, inclusive destruindo o capítulo das infrações tributárias, tão meticulosamente tratado por Rubens, reduzido a dois artigos no atual texto.

A linguagem, todavia, foi revisada, visto que a genialidade de Rubens levava-o, muitas vezes, a um discurso legislativo mais prolixo e menos técnico, na busca de esclarecimentos para o maior número possível de problemas que a realidade pudesse suscitar. O Código, portanto, escoimado de muitas das imperfeições de seu período de gestação, mantendo, todavia, outras, permaneceu até hoje com poucas alterações no livro dedicado ao sistema, e quase nenhuma naquele ofertado às normas gerais.

É o Código elemento de estabilização do Direito Tributário, posto que serve de "colchão legislativo aparádor" entre a Constituição e a legislação ordinária.

Tem-se estudado muito na teoria geral do Direito a função de normas de estabilização do Direito. Aquelas que não são apenas produtoras de lei, nem de aplicação do Direito. Que não cuidam nem dos mecanismos de criação ou interpretação ou execução legislativa, nem de normas de comportamento ou sancionatórias.

De rigor, apenas neste século examinou-se, em maior profundidade, o conteúdo das normas de estabilização, sendo a lei complementar, quando cuidando de normas gerais, típica norma dessa natureza, na medida em que nem produz, nem interpreta, nem executa, nem sanciona comportamentos ou leis, mas apenas explicita princípios harmonizadores do direito, permitindo que a legislação ordinária seja conformada no perfil explicitado.

Esta é a razão pela qual, no sistema anterior, o art. 18, § 1.º, da EC 1/1969 apenas se referiu a tais funções, tendo o seguinte discurso: "Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar".

As três funções consagradas permitiram a explicitação constitucional em nível de estabilização sistêmica, motivo pelo qual houve por bem o Supremo Tribunal aceitar tal conformação, afastando escola que via na dicção legislativa duas e não três funções. Dessas eliminava a de estabelecer normas gerais, de longe a mais relevante.

O Código foi dividido em dois grandes livros, o primeiro sobre o sistema constitucional, dando-lhe a esculptura, definindo tributo, explicitando as espécies tributárias, cuidando de imunidades, de empréstimo compulsório, conformando os impostos, taxas e contribuição de melhoria (esta com dicção alterada após a EC 23), indicando todos os impostos federais, estaduais e municipais, só não o fazendo em relação ao IPVA, criado posteriormente.

Os Dec.-leis 406 e 834 vieram, mais tarde, introduzir modificações, dando novo desenho ao ISS e ao ICM.

O Código, contudo, não abrangeu muitas das leis complementares previstas pela Constituição Federal, como as 22 e 24, posto que foi editado anteriormente à Constituição de 1967.

Sua própria incorporação ao sistema de 67 só foi possível graças ao princípio da recepção, visto que veiculada por legislação ordinária, na medida em que não previa a Constituição anterior tal veículo legislativo para todas as normas gerais.

Com efeito, a EC 18/1965 foi parca em permitir a lei complementar como veículo estabilizador do Direito, principalmente em uma Federação com três esferas de poderes tributantes, em nível constitucional. Está é a razão pela qual não projetou, tal emenda, o  [CTN](#) em sua dimensão plena, conforme abrangido pela Constituição de 1967 e pela sua alteração consolidadora de 1969.

Nenhuma dúvida existe de que o  **CTN** representou sensível marco na evolução do Direito Tributário no país, como sistema veiculador da imposição fiscal.

O segundo livro, inclusive, permitiu uma ampla visão de normas gerais, com a explicitação do princípio da legalidade, da vigência e aplicação das leis, com o desenho das técnicas de interpretação, assim como a indicação dos sujeitos ativos e passivos da obrigação, definição de seu fato gerador, que, ao contrário do que apregoam certos doutrinadores, tem conformação científica, tendo ainda estatuído a responsabilidade tributária, em nível de substituição, personalização e penal-infracionária, sobre cuidar de matéria paralela à obrigação, como do lançamento, da administração tributária e formas de extinção, inclusive por inércia, seja da obrigação, seja do crédito tributário, além de examinar as isenções, anistia, privilégio e preferências do crédito fiscal. Cuidou da Administração Tributária, matéria mais de Direito Administrativo que de Direito Tributário.

O Código permitiu que os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal, fossem consagrados pela doutrina e jurisprudência, transformando-se muito mais em um estatuto do contribuinte que em manual de exigência impositiva.

Pelo Código ficou absolutamente esculpido o princípio pelo qual ao contribuinte tudo é permitido, exceção feita ao que a lei expressamente proibir ou colocar como imposição. Ao Poder Tributante nada é permitido senão o que estiver na lei. Creio seja este aspecto o que de mais relevante o  **CTN** apresentou para esculpir o Direito Tributário brasileiro, embora, hoje, a necessidade de recursos tenha levado o erário e Tribunais a desfigurarem-no. Parece que, às vezes, Konrad Hesse tinha razão ao dizer que "a necessidade não conhece princípios".

3. O sistema tributário na constituinte

Instalados os trabalhos constituintes e após a discussão do regimento interno, foi o Congresso com tais poderes dividido em 24 Subcomissões, das quais uma delas dedicada ao Sistema Tributário.

A Subcomissão de Tributos estava vinculada à Comissão de Orçamento, Sistema Financeiro e Tributos, tendo como relator o então Deputado José Serra e presidente o Deputado Francisco Dornelles. Os Deputados Benito Gama e Fernando Coelho foram, respectivamente, o presidente e o relator da Subcomissão.

Durante duas semanas ouviram os constituintes vinculados à Comissão, além do meu, o depoimento dos seguintes especialistas: Fernando Rezende, Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba, Carlos Alberto Longo, Pedro Jorge Viana, Hugo Machado, Orlando Caliman, Edvaldo Brito, Souto Maior Borges, Romero Patury Accioly, Nelson Madalena, Luís Alberto Brasil de Souza, Osiris de Azevedo Lopes Filho e Guilherme Quintanilha, passando a trabalhar, de rigor, com dois anteprojetos articulados que lhes foram levados, a saber: o preparado pelo IPEA da Secretaria de Planejamento e aquele levado por mim em nome do IASP e da ABDF.

Os dois projetos tinham contextura clássica de um sistema rígido, embora fosse o do IASP mais conservador e o do IPEA mais federalizado, no pressuposto de que a uma maior descentralização de receitas corresponderia uma maior descentralização de atribuições. No projeto do IASP, a descrença de que os constituintes e o modelo federativo brasileiro voltar-se-iam para a dupla descentralização de receitas e atribuições, fê-lo mais tímido, visto que o projeto não hospedava matéria pertinente à descentralização de atribuições, como, de resto, também não hospedava, diretamente, o do IPEA.

O texto final da nova Constituição veio a demonstrar que os temores do nosso grupo eram mais fundados que a profissão de fé apresentada pelo IPEA na dupla descentralização federativa: de receitas e de atribuições.

Do primeiro anteprojeto surgido da Subcomissão, portanto, resultou projeto convergencial em que os alicerces fundamentais foram retirados dos dois esforços coletivos, posto que ambos os grupos (IASP-ABDF

e IPEA-Seplan) trabalharam em seu estudo por mais de um ano, servindo tal reflexão acadêmica de valiosa contribuição para os primeiros textos constituintes.

Deve-se notar que o anteprojeto IASP-ABDF foi mais jurídico e o do IPEA mais econômico-financeiro, embora ambos cuidassem de aspectos jurídicos e econômicos.

O primeiro anteprojeto da Constituinte foi, de longe, o melhor produzido por aquela Casa.

A partir das pressões exercidas, quando levado às Comissões de Tributos, Orçamento e Finanças, de Sistematização e, finalmente, ao Plenário, sofreu o primeiro arcabouço legislativo notável "contribuição de pioria" dos demais constituintes, preocupados mais em aumentar receitas do que em proteger o direito dos contribuintes, fazer justiça fiscal e promover o desenvolvimento nacional.

Gradativamente foi sendo deformado até ser plasmado, de forma definitiva, nos termos que hoje se encontra na vigente Constituição.

O sistema acarretou elevação considerável do nível da carga tributária para o cidadão, pela criação de novas formas de imposição, transferência acentuada de receitas - e não de atribuições - da União, estando, a meu ver, veiculado de forma consideravelmente pior que aquela que apresentei à Assembleia Constituinte, em nome do IASP e ABDF.

E todas as Emendas Constitucionais posteriores terminaram por desfigurá-lo de tal forma que hoje é mais um "desistema" que um "sistema tributário".

4. O sistema atual

Em 1988, a Constituição Federal, promulgada em 5 de outubro, conformou de vez uma ordem tributária - dividida em seis partes: cinco no sistema tributário propriamente dito (arts. 145 a 156) e uma na ordem social (art. 195) - com princípios gerais (145 a 149), limitações constitucionais ao poder de tributar (arts. 150 a 152), impostos federais (153 e 154), estaduais (155), municipais (156) e contribuições sociais (195).

O capítulo do Sistema Tributário, por sua vez, foi dividido em cinco partes, a primeira delas dedicada aos princípios gerais que, de rigor, são três: o princípio das espécies tributárias, conformadas em cinco tipos diferentes (impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios); o princípio da lei complementar e o princípio da capacidade contributiva.

Estes dois últimos objetivam proteger o contribuinte contra o Poder Público. O primeiro determina que as normas gerais, os conflitos de competência entre os poderes tributantes e as limitações constitucionais do poder de tributar sejam formatados por lei complementar, que passa a ter caráter de lei nacional. O art.  [146](#) da  [CF/1988](#) foi acrescido de novas disposições pela EC 42/2003.

O princípio da capacidade contributiva exige que a imposição tributária respeite a capacidade econômica dos contribuintes sendo os impostos pessoais ou reais (diretos ou indiretos). Veda o efeito de confisco bem como a tributação sobre os ganhos daqueles que apenas auferem o mínimo para sua sobrevivência e de seus familiares, não possuindo capacidade econômica suficiente para arcar com a carga tributária.

A seção segunda do capítulo do sistema faz menção às limitações constitucionais ao poder de tributar, assegurando seis princípios básicos, a saber: da legalidade, da equivalência, da irretroatividade, da anterioridade, da não limitação de tráfego, da não confiscatoriedade, das imunidades fiscais e a chamada substituição tributária para frente, cuja inclusão no tópico das limitações ao poder de tributar constitui uma flagrante impropriedade, já que, consistindo em antecipação do fato gerador ainda não ocorrido, não representa uma limitação, mas alargamento do poder impositivo.

Tais princípios já estão, em parte, explicitados pelo Código Tributário Nacional, que ainda vige, no que diz respeito às normas gerais.

As três últimas partes do capítulo são dedicadas aos impostos federais, estaduais e municipais.

Pelo texto original, passou a União a ter competência impositiva sobre sete impostos (importação, exportação, renda, propriedade territorial rural, operações financeiras, produtos industrializados e grandes fortunas).

Com a EC 3, foi acrescentado o IPMF (Imposto Provisório sobre Operações Financeiras), de vida curta, pois, por força das ECs. 12, 21 e 42, logo foi substituído por uma Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), destinada à Assistência Social e à Previdência, mas extinta em 31.12.2007.

A união voltou, portanto, a possuir competência para instituir e regular sete impostos, lembrando, todavia, que repassa quase metade da arrecadação concernente ao IPI e ao Imposto de Renda para Estados e Municípios, jamais tendo chegado a instituir o imposto sobre grandes fortunas.

A Emenda 33/2001 alterou, em parte, o perfil das contribuições, com notável desfiguração desta que é uma quinta espécie tributária, visto que os empréstimos compulsórios precedem-na topograficamente no texto constitucional.

Os Estados receberam, em 1988, competência para instituir e legislar sobre quatro impostos (transmissões imobiliárias não onerosas, operações relativas à circulação de mercadorias, adicional de imposto de renda e veículos automotores). A EC 3/1993 retirou-lhes o adicional do imposto de renda, remanescendo, hoje, apenas três impostos e as transferências que recebe da União.

Aos Municípios cabiam, originalmente, também, quatro impostos (sobre serviços, predial e territorial urbano, vendas a varejo e transmissões imobiliárias onerosas). A EC 3 retirou-lhes o imposto sobre vendas a varejo, estando, hoje, com três impostos, além das transferências de Estados e União.

5. Das críticas ao sistema

Tão logo promulgada a lei suprema, já começaram as críticas, não à parte principiológica, mas à dos tributos em espécie. Diversos projetos foram apresentadas pelos governos Collor, Itamar, FHC, Lula e Dilma, mas nenhum deles logrou êxito.

Atribuo esses fracassos ao fato de tais projetos trazerem conformações globais do sistema, gerando uma "cadeia de anticorpos", no Parlamento, contrária à sua aprovação, visto que os grupos de parlamentares opositores se auto apoiavam e se revezavam no torpedeamento destas reformas.

De qualquer modo, os principais problemas então detectados, disseram respeito ao princípio da não cumulatividade, complexidade fiscal, guerra fiscal entre Estados e Municípios (ICMS e ISS), a superposição de incidências (IPI, ICMS, ISS, Cofins, PIS e Cides), além de outros de menor magnitude.

A EC 42/2003 foi mais um remendo que a Constituição recebeu do Congresso Nacional, com poderes constituintes derivados, que hoje conformam permanente "contribuição de pioria" ao texto aprovado em 1988.

Sua origem reside no PEC 41/2003, que sofreu alterações profundas, desde sua apresentação e discussão na Câmara e no Senado, com algumas amputações necessárias (progressividade do imposto sobre operações não onerosas e imposto sobre transmissão imobiliária onerosa) e alterações de ocasião, tendo sido reduzido, de rigor, à prorrogação da CPMF e à desvinculação da receita da União, assim como transferência de parte da Cide para Estados e Municípios, além da inserção de alguns dispositivos "explicitadores" do que já existia no texto constitucional. Prorrogou-se, por outro lado, a discussão do grande desafio, que é equacionar os problemas provocados pelo ICMS.

Aliás, tenho para mim que o maior problema reside na guerra fiscal entre os Estados. Um imposto de vocação nacional, como é o caso do ICMS, não poderia ter sido regionalizado, como foi, desde o antigo IVC,

eis que, pelo princípio da não cumulatividade, incentivos dados em um Estado terminam refletindo, nas operações interestaduais, em outros. Em consequência, o Estado que os concede oferta melhores condições de competitividade às empresas estabelecidas em seu território, em detrimento das que se encontram sediadas em outros Estados.

Imagine-se uma empresa que não pague ICMS em sua unidade federativa, mas gere direito a crédito no outro. O ICMS incidente sobre o produto será apenas aquele do acréscimo cobrado pelo outro Estado, com o que seus produtos ficarão mais baratos do que os produzidos na unidade não incentivada.

Propus, em audiência pública no Congresso Nacional, para terminar de vez com a guerra fiscal de ICMS, a introdução de apenas dois dispositivos: uma alíquota única para todo o Brasil, com o que se evitaria o "turismo de notas fiscais"; e a proibição absoluta de incentivos fiscais no âmbito do ICMS, o que eliminaria a descompetitividade empresarial, por força da concessão de incentivos em um Estado, sem correspondência em outro. Como os Estados não desejavam acabar com a guerra fiscal, a proposta foi rejeitada.

Outra dificuldade é a acumulação de incidências. A União Europeia adota um único tributo circulatório sobre bens e serviços para todos os Estados que a compõem, ou seja, o IVA (Imposto sobre o Valor Agregado).

No Brasil, temos, sobre a circulação de bens e serviços, a incidência de variados tributos (IPI, ICMS, ISS, Cofins, PIS, Cides) além dos impostos regulatórios de importação e exportação.

Uma simplificação neste sentido seria interessante. Talvez a criação de um IVA nacional pertencente à Federação, com a incorporação do IPI, ICMS e ISS - como propus ao tempo da revisão constitucional de 1993 - e partilhado entre União, Estados e municípios pudesse ser a solução.

Alemanha e Portugal têm no IVA, no Imposto de Renda e no tributo das corporações mais de 90% de sua receita. Nada justifica tal complexidade no Brasil, com 12 impostos, no sistema, com esferas de tributação autônomas (União, Estados e Municípios) e, muitas vezes, superposição de incidências, como no IPI, ICMS, Cofins, PIS, estes últimos tributos incidentes também sobre operações sujeitas ao ISS.

Desoneração da folha de pagamentos é, além disso, um outro caminho relevante, visto que o Brasil, em encargos sociais, bate todos os emergentes e a maior parte dos países desenvolvidos.

Não é possível concorrer com a China, Rússia ou Índia, onde os encargos sociais e a carga tributária são quase a metade dos do Brasil, se considerarmos a média dos três países em conjunto (visto que é maior na Rússia e menor na China e na Índia).

O sistema, portanto, é caótico, principalmente à luz das sucessivas emendas constitucionais, que o maltrataram, com superposições de incidências e elevado nível de complexidade. Gera um custo fantástico de administração para contribuintes e para os diversos Erários, facilitando a sonegação dolosa e impondo, para muitos setores, a inadimplência sobrevivencial, como forma de evitar a falência.

Sendo assim, descomplicar a legislação e simplificar o sistema é fundamental, para que não se perca tanto tempo para cumprir obrigações tributárias.

6. A reforma possível

A meu modo de ver, a alteração da Constituição não deve ser feita nas duas primeiras seções da Lei Maior (arts. 145 a 152 - Normas gerais e limitações constitucionais ao poder de tributar), por serem a melhor parte do sistema e que, em tese, visam garantir o pagador de tributos contra a voracidade fiscal de um Estado Mastodôntico.

A reforma deve ser feita nas outras três seções (arts. 153 a 156) e no capítulo das contribuições (art. 195 e seguintes).

É preciso simplificar o sistema. Em 1990, propus a adoção de um sistema neste sentido: os impostos ficariam na competência da Federação, que partilharia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a receita dos impostos sobre a renda, patrimônio imobiliário, circulação de bens e serviços e sobre o comércio exterior. Haveria, por outro lado, uma única contribuição social.

Tal ideia, encampada pela Comissão Arioswaldo, no governo Collor, não chegou a ser levada ao Congresso.

A União Europeia, pela esmagadora maioria dos países que a compõem, conta com um único imposto sobre circulação de bens e serviços (IVA). Nós temos, sobre esta circulação, o IPI (União), o ICMS (Estados), o ISS (Municípios), o PIS (União)-Cofins (União) e o Cides (União). A irracionalidade é de tal ordem, que o contribuinte é obrigado a estudar em torno de seis legislações diversas para atender o regime próprio de cada um, afim de cumprir suas obrigações tributárias.

Não sem razão, em levantamento de alguns anos atrás, o Banco Mundial e a Coopers, analisando o número de horas que, em média, o empresariado de cada um de 175 países pesquisados dedicava ao cumprimento de suas obrigações tributárias por ano, verificou que o Brasil, de longe, era aquele que mais exigências burocráticas impunha, com uma média de 2.600 horas anuais contra aproximadamente 100 na Alemanha, pouco mais de 300 nos Estados Unidos e uma média pouco superior a 500 na América Latina.

Tal custo, que obriga as pessoas jurídicas a fazerem um trabalho burocrático não remunerado, que deveria ser da responsabilidade do Poder Público, demonstra, por si só, a irracionalidade do sistema brasileiro.

Uma simplificação de legislação ordinária para tais tributos impõe-se, mas, como a legislação pátria constitui uma colcha de retalhos, em função da gula permanente do "Molock burocrático" - que, tal qual um viciado em drogas, necessita cada vez de doses maiores de entorpecentes - todas as propostas neste sentido têm sido fulminadas. Ao contrário, a legislação tem sido adaptada a cada aumento do nível de impostos, com uma completa desfiguração do sistema e da própria natureza jurídica do tributo.

E, à evidência, quanto mais complicada for a legislação, mais gera sonegação e corrupção, ingredientes que vicejam em todos os sistemas complexos e irracionais, como é o brasileiro.

Entretanto, uma reforma tributária simplificadora faz-se necessária, em nível de legislação ordinária, para tornar inteligível o sistema, não necessitando de gênios de exegese fiscal para que possa ser aplicado com um mínimo de riscos para o sofrido pagador de tributos brasileiro.

Independentemente da simplificação há, também, a necessidade de balizar definitivamente a legislação do ICMS e do ISS, geradora de guerra fiscal entre Estados e Municípios.

Ora, quase todos os Municípios cobram duas vezes o tributo das empresas, ou seja, cobram das que estão sediadas em seu território e daquelas que prestam serviços em seus burgos. Uma regulação clara faz-se necessária para evitar tal situação.

Todos os projetos de reforma tributária sempre estancaram na questão do ICMS, tributo de vocação nacional, regionalizado no Brasil, ao contrário do IVA adotado por outras Federações, com competência outorgada ao Poder Central.

A própria Comissão denominada dos Notáveis, criada pelo Senado - com a participação de 12 especialistas, a saber: Nelson Jobim (presidente), Everardo Maciel (relator), Bernard Appy, Fernando Rezende, João Paulo dos Reis Velloso, Luís Roberto Barroso, Manoel Felipe Rêgo Brandão, Marco Aurélio Marraffon, Michal Gartenkraut, Paulo Barros Carvalho, Sérgio Roberto Rios do Prado e minha, a qual apresentou, após seis meses de trabalhos, àquela Casa Legislativa, 12 anteprojetos de Emendas Constitucionais, leis complementares, resoluções do Senado, leis ordinárias - teve todo o esforço *pro bono* arquivado, pois nenhuma das propostas foi levada à discussão, em qualquer de suas Comissões ou no plenário.

A tentativa do governo, com a medida provisória 599 e um anteprojeto de lei complementar para regular

incentivos regionais no ICMS, foi desfigurada, com esgotamento do prazo da MP, e paralisação do projeto de lei complementar, por proposta de substituição - o pior projeto tributário que já li, nos meus 56 anos de advocacia tributária - apresentada pelo Senador Delcídio.

Tínhamos sugerido, em nossa proposta, alíquota única de 4% para as operações interestaduais, a ser alcançada em até oito anos, com redução anual dos percentuais de 12% e 7% vigentes hoje, parte dela apresentada pelo governo federal, que, todavia, não foi aceita pelo Congresso.

Estamos, pois, na estaca zero da reforma tributária e da solução da guerra fiscal, restando ao Supremo Tribunal Federal discutir a proposta de súmula vinculante, elaborada pelo Ministro Gilmar Mendes, com a seguinte dicção:

"Proposta de Súmula Vinculante 69

Proposta de Verbete: Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional".

Ora, o ICMS, convém repetir, é um imposto de vocação nacional entregue à competência impositiva dos Estados. É opção equivocada e rara, no mundo, para um tributo de circulação de mercadorias e serviços. Significa dizer que se trata de tributo que deveria ser, no Sistema Brasileiro, um tributo federal ou centralizado, como ocorre na esmagadora maioria dos países que adotam a técnica do valor agregado.

Quando um Estado dá um incentivo fiscal de ICMS, seu produto, enviado para um outro Estado que não tem incentivo fiscal, fica mais competitivo. Daí a necessidade de os Estados, por unanimidade, aprovarem tais estímulos, como determina a LC 24/1975.

A esmagadora maioria dos Estados têm estuprado a Constituição, instituindo ilegalmente incentivos fiscais, criando a denominada guerra fiscal, em que passam a prejudicar as empresas de outros Estados, pela agressão que fazem ao texto constitucional. O Supremo Tribunal Federal atalhou tal maculador procedimento dos governos, que não respeitam a lei maior, sem êxito, pois os Estados que pisotearam a Lei Suprema continuam a violentá-la, malgrado as decisões do Pretório Excelso.

Quando participei da "Comissão dos Notáveis" - a denominação sempre nos causou desconforto - composta de treze especialistas para repensar o pacto federativo, apresentamos solução para que os incentivos pudessem ser autorizados, a saber:

1. não serem dados por mais de 8 anos;
2. só Estados que tivessem renda per capita média inferior à média da renda per capita nacional poderiam outorgá-los;
3. haveria sempre uma alíquota mínima de 4% na sua concessão;
4. só poderia ser dado às indústrias desse Estado.

Infelizmente, o nosso projeto dorme, serenamente, numa das gavetas de algum gabinete no Senado Federal. O trabalho que realizamos *pro bono* foi também um trabalho inútil, embora nenhum dos parlamentares tivesse a mesma qualificação técnica - excetuando a minha pessoa - dos outros doze membros da Comissão.

É interessante observar que Rubens Gomes de Souza, idealizador na regionalização do ICMS, mediante a adoção do princípio da cumulatividade, estava convencido de que a incipiente guerra fiscal do IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações) - imposto que, apesar de cumulativo, não era imune à guerra entre os fiscos estaduais, mas em dimensão incomensuravelmente menor que a atual - seria encerrada com a adoção do ICM, à semelhança do IVA europeu. Rubens era um fantástico humanista e um tributarista excepcionalmente dedicado. Mas, como se percebe, até os gênios erram.

Outro problema a ser enfrentado é o das contribuições sociais, que também precisam ser simplificadas, tanto aquelas no interesse das categorias, como as de intervenção no domínio econômico, para que não sejam multiplicadas de acordo com as "desnecessidades" crescentes do Erário.

O imposto sobre a renda poderia tornar-se menos complexo com a incorporação de contribuição social sobre o lucro ao próprio imposto.

No "Movimento Bem Eficiente", fundado por Carlos Schneider, Paulo Rabello de Castro e por mim, propusemos um modelo, que, se adotado, sem queda imediata da arrecadação, mas com notável simplificação do sistema, facilitaria a redução gradual da carga até chegar a 30% do PIB. A matéria, estudada exaustivamente por empresários, políticos e técnicos na área, ainda carece de parlamentares capazes de levá-la à discussão no Congresso Nacional.

Por fim, a aprovação de um Código de Defesa do Contribuinte, como existe em diversos países, em nível nacional, facilitaria a eliminação dos crimes de concussão e as arbitrariedades constantes do Fisco contra o contribuinte, mais preocupado em arrecadar, o legal e o ilegal, do que em orientar o cidadão.

Pesquisas do Editorial

- HISTÓRICA REFORMA TRIBUTÁRIA, de José Paulo Cardoso - RTrib 73/2007/128
- REFORMA TRIBUTÁRIA, de Peterson Fernandes Braga - RTrib 50/2003/275
- A FORMAÇÃO HISTÓRICA DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA, de Cristiano Kinchescki - RT 923/2012/451