

O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:
HISTÓRIA, PERFIL CONSTITUCIONAL
E PROPOSTA DE REFORMA

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie,
Paulista e Escola de Comando e Estado Maior do
Exército, Presidente do Conselho de Estudos
Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de
São Paulo e do Centro de Extensão Universitária -
CEU.

1. O SISTEMA ANTERIOR.

O Direito Tributário Brasileiro principiou a ganhar consistência sistêmica a partir da Emenda Constitucional nº 18/65. 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, experiência inexistente no Direito Constitucional 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 Emenda Constitucional nº 18/65.

Por outro lado, a sistematização das espécies tributárias era uma exigência, visto que no desarmônico complexo anterior, taxas havia 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 da transparência do sistema.

A Emenda Constitucional nº 18/65 foi, portanto, 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

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 percuciência, 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 Emenda nº 18/65, assim como da Lei 5.172/66, que constitui o atual CTN.

Da Emenda nº 18/65 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 nenhuma, naquele, ofertado às normas gerais.

É, portanto, o Código elemento de estabilização do Direito Tributário, posto que serve de “colchão legislativo aparador” 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 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, § 1º, da EC nº 1/69 apenas se referiu a tais funções, tendo o seguinte discurso: “Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa 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 nº 23), indicando todos os impostos federais, estaduais e municipais, só não o fazendo em relação ao IPVA, criado posteriormente.

Os Decretos-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 de ns. 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 Emenda nº 18/65 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 67 e pela sua alteração consolidadora de 1969.

Nenhuma dúvida existe de que o CTN representou sensível marco na evolução do Direito Tributário no país, devendo-se em grande parte à esplêndida produção doutrinária e jurisprudencial dos últimos 20 anos sua implantação, como sistema veiculador da imposição fiscal.

O livro segundo inclusive permitiu uma ampla visão de normas gerais, com a explicitação do princípio da legalidade, da vigência e aplicação as 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.

3. A EVOLUÇÃO DO PROJETO SOBRE 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 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 fosse mais tímida, visto que o projeto não hospedava matéria pertinente à

descentralização de atribuições, como, de resto, também não hospedava 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 nova 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 Assembléia Constituinte, em nome do IASP e ABDF.

4. O SISTEMA ATUAL

O Sistema Tributário Brasileiro foi plasmado nos arts. 145 a 156 da Constituição Federal.

O capítulo foi dividido em cinco partes, a primeira delas dedicada aos princípios gerais.

De rigor, são três: o princípio das espécies tributárias, as quais foram 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 outro exige que a imposição tributária não implique efeito de confisco, devendo ser respeitada a capacidade econômica dos contribuintes, sendo, os impostos, pessoais ou reais (diretos ou indiretos).

A secção segunda do capítulo do sistema faz menção às limitações constitucionais ao poder de tributar,

assegurando 6 princípios básicos, a saber: da legalidade, da equivalência, da irretroatividade, da anterioridade, da não limitação de tráfego, da não confiscatoriedade e das imunidades fiscais.

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.

No início, 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 nº 3, foi acrescentado o IPMF (imposto provisório sobre operações financeiras). Como nunca entrou em vigor o imposto sobre grandes fortunas. O IPMF teve vida curta, sendo substituído pelas Emendas Constitucionais nºs. 12 e 21 pela Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), destinada agora à Assistência Social e Previdência. Arrecada a União 7 impostos,

lembrando, todavia, que repassa quase metade de seus ingressos concernentes ao IPI e do Imposto de Renda para Estados e Municípios.

Os Estados tiveram, em 1988, a outorga de quatro impostos (transmissão imobiliárias não onerosas, operações relativas à circulação de mercadorias, adicional de imposto de renda e veículos automotores).

A EC nº 3/93 retirou-lhes o adicional do imposto de renda, estando, hoje, com apenas 3 impostos e as transferências que receber da União.

Aos Municípios pertenceram também, 4 imposto em 88 (sobre serviços, predial e territorial urbano, vendas a varejo e transmissões imobiliárias onerosas). A EC nº 3 retirou-lhes o imposto sobre vendas a varejo, estando, hoje, com 3 impostos, além das transferências de Estados e União.

O sistema é caótico, 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.

Necessita, urgentemente, ser mudado.

5. REFORMA TRIBUTÁRIA

No momento, está em curso um projeto de reforma tributária. Em mãos do Presidente da Câmara deverá ainda ser levado à discussão do Plenário. De rigor, são três propostas.

Ao encerrar seus trabalhos, a Comissão de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados levou ao Presidente da Casa, três projetos: uma emenda aglutinativa, uma substitutiva do Relator e a proposta aprovada pela Comissão.

Ao ler as três propostas, fiquei perplexo e preocupado, pois se qualquer uma delas for aprovada até o próximo ano, o sistema tributário ficará mais complexo, os contribuintes terão que pagar mais à União, aos Estados e aos Municípios, e os mecanismos para sua implantação serão tão

obscuros que certamente provocarão problemas de arrecadação, quer por facilitarem a corrupção, quer por aumentarem a burocracia tributária.

Não quero deixar de render, neste artigo, minha homenagem aos deputados da Comissão -- principalmente a seu presidente e relator— que se empenharam em ouvir especialistas e colher sugestões com vistas a aperfeiçoar o projeto. Entretanto, sobre não terem acolhido nenhuma das sugestões que lhes foram feitas, acabaram tendo que ceder ao poderio dos Estados, que decididamente pretendem manter a regionalização do ICMS, fruto de todos os problemas de relevo na área fiscal.

O Brasil, é o único país em que os legisladores tributários, teimam em manter regionalizado imposto que tem vocação nacional. Mais de 100 países adotam tal técnica de tributação, mas centralizada, razão pela qual a sua administração do tributo não oferece maiores problemas nem para o fisco, nem para os contribuintes. Entre nós, o ICMS --que é o IVA regionalizado-- só ocasiona litígios, sendo a guerra fiscal o mais conhecido, mas não o maior.

A vocação nacional do imposto sobre valor agregado é demonstrada por esta simples constatação: embora o IPI e o ICMS adotem a mesma técnica de tributação (não cumulatividade), o IPI, por ser de competência da União, não gera nenhum problema. Já o ICMS só gera problemas, por ser regionalizado, ou seja, de competência dos Estados.

Não estou mais disposto a transigir em minhas convicções na busca de um sistema consensual de interesse dos governantes, e não dos contribuintes que sustentam o Estado e todos os que o dirigem. Procurei de todas as formas colaborar com a Comissão, até admitindo a regionalização do ICMS, se centralizado o controle. Hoje, estou convencido, pelo resultando de 5 anos de debates, que a fórmula adotada pelo projeto é pior do que o sistema atual -- que não ofereceria tantos problemas se os Estados cumprissem a Constituição, o que não fazem.

Para se ter uma idéia, aprovada qualquer das propostas, todos os contribuintes ficarão sujeitos aos 3 impostos a serem criados: o ICMS federal, o ICMS estadual e o IVV municipal, desde que se

relacionem com pessoas físicas ou jurídicas, que sejam ou não contribuintes do próprio imposto.

Por outro lado, em dois dos projetos, o ICMS federal incidente sobre as operações interestaduais, nunca será inteiramente compensável na operação final, com o que, com o tempo, os maiores ativos das empresas serão representados por créditos acumulados do “ICMS federal” não compensados.

E na outra proposta, o ICMS arrecadado nos Estados de origem seria transferido para um Fundo destinado à distribuição aos Estados de destino das mercadorias e dos serviços, gerando mais burocracia e todo o tipo de manipulação de difícil fiscalização e controle.

A União, que hoje tributa a indústria (IPI), alargaria seu poder impositivo para comércio e serviços. Os Estados além do comércio passariam a tributar a indústria e os serviços. E os Municípios manteriam a competência para tributar os serviços para consumidor final e alcançariam também o comércio a varejo.

Se todos os poderes ganharem maior campo de tributação, quem perderá será, necessariamente, o contribuinte.

Os 3 projetos sobre o ICMS são inaceitáveis e, apesar de ruim, o atual sistema é melhor do que aquilo que deles consta.

Quanto a parte boa das propostas –que se resume na eliminação da não-cumulatividade das contribuições sociais--, não há necessidade de reforma constitucional para promovê-la, pois a sistemática cumulativa pode ser eliminada por lei ordinária, com desoneração das exportações.

Não vejo, pois, razão para que se aprove qualquer um dos textos. Ou se faz um novo texto, com a federalização do IVA e partilha da receita tributária entre as entidades federativas, ou é melhor que não haja a reforma tributária alguma, no plano constitucional.

SP., 01/06/2000.