

# REFORMA TRIBUTÁRIA

*Ives Gandra da Silva Martins<sup>1</sup>*

## Introdução

O sistema tributário brasileiro 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.

A primeira revolução tributária no Brasil deu-se com a edição da E.C. n. 18/65, 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 (E.C. 18/65, CF 67 e EC n. 1/69) correspondeu a criação de uma lei - com eficácia

---

1. 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 - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul, Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); 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.

de lei complementar - destinada a ordenar a legislação dos diversos entes federativos.

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 (artigos 145 a 156) e uma na ordem social (artigo 195) - com princípios gerais (145 a 149), limitações constitucionais ao poder de tributar (artigos 150/152), impostos federais (153 e 154), estaduais (155), municipais (156) e contribuições sociais (195).

Tão logo promulgada a lei suprema, já começaram as críticas, não à parte principiológica, mas à dos tributos em espécie, diversos projetos tendo sido apresentadas pelos governos Collor, Itamar, FHC e Lula, 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 a qualquer proposta.

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 Emenda Constitucional n° 42/03 foi mais um remendo que a Constituição recebeu do Congresso Nacional, com poderes constituintes derivados, que sempre trouxeram permanente “contribuição de pioria” ao texto aprovado em 1988.

Sua origem reside no PEC 41/03, 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.

Outro problema é a acumulação de incidências. A União Europeia adota um único tributo circulatório sobre bens e serviços para todas 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 tem no IVA, no Imposto de Renda e no tributo das corporações mais de 90% de sua receita. Portugal segue praticamente o mesmo percentual. Nada justifica no Brasil tal complexidade, 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 e 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). Coreia do Sul, EUA tem pouco mais de 2/3 da carga brasileira e são dos países mais competitivos.

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

O sistema necessita, pois, urgentemente, ser mudado.

## **1. Da simplificação legislativa**

Entendo que a alteração da Constituição não deve ser feita nas duas primeiras seções da Lei Maior (artigos 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 (artigos 153 a 156) e no capítulo das contribuições (artigo 195 e seguintes).

A primeira delas é simplificar o sistema. Em 1990, propus a adoção de um sistema simples: 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.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Tal ideia, encampada pela Comissão Arioswaldo, no governo Collor, não chegou a ser levada ao Congresso. O Deputado Haully pretende ressuscitar com sua proposta de unificação do IPI, ICMS e ISS, além da criação de um imposto sobre consumos especiais (fumo, petróleo, energia, telefonia).

A União Europeia, pela esmagadora maioria dos países que a compõem, conta com um único imposto sobre circulação de bens e serviços (IVA – imposto sobre o valor agregado). Nós temos, sobre esta circulação, o IPI (União), o ICMS (Estados), o ISS (Municípios), o PIS (União)-Cofins (União), 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.

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.

## **2. Da guerra fiscal entre os estados**

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

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 – constituída 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 Marrafon, Michal Gartenkraut, Paulo de Barros Carvalho, Sergio Roberto Rios do Prado e por mim mesmo, a qual apresentou, após 6 meses de trabalhos, àquela Casa Legislativa, 12 anteprojeto 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 Dilma, 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 apresentada pelo Senador Delcídio do Amaral.

A Comissão tinha sugerido, em sua proposta, alíquota única de 4% para as operações interestaduais, a ser alcançada em até 8 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 a solução da guerra fiscal, com a edição da Lei Complementar 160/17 parece-me ainda sujeita a contestações judiciais por conter aparentes inconstitucionalidades, principalmente quanto à autonomia financeira dos Estados.

A lei complementar 160/17 aparentemente paralisou a tramitação da Proposta de Súmula Vinculante n° 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.

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.

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 Lei Complementar nº 24/75. A LC 160/17 acabou com a unanimidade.

A esmagadora maioria dos Estados têm estuprado a Constituição, instituindo ilegalmente incentivos fiscais, criando a denominada guerra fiscal, em que passaram a prejudicar as empresas de outros Estados, pela agressão que fizeram ao texto constitucional. O Supremo Tribunal Federal atalhou tal maculador procedimento dos governos, que não respeitavam a lei maior, sem êxito, pois os Estados que pisotearam a Lei Suprema continuaram 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, foi apresentada 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, esse projeto dorme, serenamente, numa das gavetas de algum gabinete no Senado Federal. O trabalho que a Comissão realizou “pro bono” foi também um trabalho inútil, embora nenhum dos parlamentares tivesse a mesma qualificação técnica dos outros doze membros da Comissão com quem trabalhei.

É interessante observar que Rubens Gomes de Sousa, 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 incommensuravelmente menor que a atual - seria encerrada com a adoção do ICM, à semelhança do IVA europeu (imposto sobre o valor agregado). Rubens era um fantástico humanista e um tributarista excepcionalmente dedicado. Mas, como se percebe, até os gênios erram.

### **3. Outras mudanças necessárias**

Outro problema a ser enfrentado é o da guerra fiscal entre os Municípios. 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. A Lei Complementar 157 editada em dezembro de 2016 é insuficiente.

As contribuições sociais 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.

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.

Por fim, há um grande esforço governamental para uma reforma ampla com duas frentes, uma de Haully, Relator na Câmara, pretendendo reduzir os tributos indiretos e aumentar os diretos e o do assessor da Presidência, Gastão Alves Toledo, pretendendo substituir a não cumulatividade dos tributos indiretos por uma bipolaridade de incidência (produção e consumo).

#### **4. Conclusão**

Definitivamente, a carga burocrática no Brasil condiciona a carga tributária, que é necessariamente injusta, confirmando a minha tese de doutoramento, apresentada em 1982, de que a norma tributária é uma norma de rejeição social, conciliando as teses de Kelsen e Cossio sobre as normas secundárias e primárias. Nas normas de aceitação, é primária a norma de comportamento e secundária aquela sancionatória. Nas de rejeição social, como a tributária, é primária a norma sancionatória e secundária a de comportamento, pois sem sanção ninguém pagaria tributos. É o que acontece no Brasil, em que a carga tributária é particularmente injusta.

Ora, o alto peso dos tributos tem sido fruto da crise gerada por equivocada política governamental, com contração do PIB, aumento da inflação e desemprego, concessão de seguidas moratórias objetivando fazer caixa, pressão dos órgãos fazendários para obter receita com a lavratura de duvidosos autos de infração, retirada de incentivos setoriais, alargamento das despesas públicas de custeio, mesmo em ano de

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

ajustes fiscais, loteamento de cargos públicos, além de outros subterfúgios.

À evidência, um dos fatores da descompetitividade nacional em relação a outros países desenvolvidos ou emergentes, é a irracionalidade desta política tributária, pois sua imposição encarece todos os nossos produtos no mercado internacional, sobre afetar a concorrência, no mercado interno.

Seja como for, a reforma tributária não pode esperar mais e, como visto, eliminar a guerra fiscal do ICMS e ISS e simplificar a legislação são requisitos básicos, para começar.

Além de irracional, a carga tributária decorre de uma legislação malfeita, que exige, nas 3 esferas de governo, um imenso custo operacional das empresas para atender as imensas exigências burocráticas dos governos.

À nitidez, uma legislação complexa exige um quadro fiscalizatório enorme - entre fiscais, procuradores da Fazenda, auditores, membros do Ministério Público, a ser pago pelo contribuinte. Devemos considerar, ainda, os encargos trabalhistas e o nível de juros a que estão os empresários brasileiros sujeitos, ambos entre os mais onerosos do mundo.

Neste quadro de recessão com pequena evolução do PIB, embora com queda da inflação, mas elevado nível de desemprego, pensar em elevar a carga tributária é, indiscutivelmente, retirar o pouco de competitividade que a sociedade empresarial brasileira ainda tem, pois atinge-se os que podem gerar empregos e desenvolvimento, para inchar uma máquina burocrática esclerosada, em que, nos três poderes, os ajustes de vencimentos, vão muito além da inflação. A Alemanha, no período recessivo que gerou a crise grega, ficou anos sem dar aumento aos servidores.

Enquanto os políticos – nada obstante o louvável esforço do Presidente Temer de controlar despesas - pensarem em reproduzir as ultrapassadas fórmulas de um ajuste sobre a sociedade (aumento de tributos e juros) e não sobre o Governo

(corte real de despesas), teremos que concordar com o saudoso amigo, Roberto Campos, que dizia: “com esta mentalidade, o Brasil não corre nenhum risco de melhorar”.

Portanto, o Brasil precisa ser passado a limpo. As reformas (não só a tributária como também a política, administrativa, trabalhista, previdenciária e a do Judiciário) são necessárias, mas a cultura política e da cidadania têm que, de um lado, repelir a manutenção de uma máquina burocrática e esclerosada, e de outro, exercer o seu papel.

O país depende não só desse respeito ao direito da cidadania, mas do compromisso dos diversos segmentos sociais para fugir a esta inércia.



## **ECONOMIA DIGITAL/DISRUPTIVA: (RE)ANALISANDO O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO E INTERNACIONAL**

*Jonathan Barros Vita<sup>1</sup>*

### **Introdução**

A pós-modernidade, que descorporifica a sociedade contemporânea e seus meios de produção e canais de venda, cria novos negócios (disruptivos) e acaba por determinar mudanças na forma de ver como o direito tributário retém competências impositivas e como, geograficamente, elas são exercidas, quer seja por tributos novos ou tributos antigos.

De qualquer forma, essa mudança de perspectiva do contexto/sociedade acaba por implicar um posicionamento sério do intérprete do direito para, a partir de definições claras,

---

1. Advogado, Consultor Jurídico e Contador. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET-SP, Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP e Mestre em Segundo Nível em Direito Tributário da Empresa pela Universidade Comercial Luigi Bocconi – Milão – Itália. Coordenador e professor titular do Mestrado e Doutorado em Direito da UNIMAR. Professor de diversos cursos de pós-graduação no Brasil e exterior. Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Ex-Conselheiro do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Ex-Secretário da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB.