

# REFORMA IDEAL PARA O SISTEMA TRIBUTÁRIO ATUAL

*Ives Gandra Da Silva Martins*<sup>1-2</sup>

**Sumário** 1. Introdução 2. Os Problemas De Hoje 3. Algumas Soluções Para O Amanhã 3.1. Simplificação Tributária 3.2. Fim Da Guerra Fiscal 4. Conclusão

## 1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, promulgada em 5 de outubro de 1988, esquematizou uma ordem tributária dividida em seis partes: cinco pertencem ao sistema tributário propriamente dito (artigos 145 a 156) - com princípios gerais (145 a 149), limitações constitucionais ao poder de tributar (artigos 150/152), impostos

---

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 e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO/SP. E-mail: [igm@gandramartins.adv.br](mailto:igm@gandramartins.adv.br).

2. Agradeço a contribuição de minha Assistente Ana Regina Campos de Sica, que resgatou textos meus, auxiliando-me na elaboração do presente artigo.

federais (153 e 154), estaduais (155) e municipais (156) -, e uma à ordem social (artigo 195 – contribuições sociais).

Ora, tendo o Constituinte plena consciência de que a carga tributária tende sempre a ser excessiva, optou por um sistema rígido de partilha de competências, pelo qual tudo o que estiver em lei é permitido ao Fisco, e nada obriga o contribuinte, se em lei não estiver.

Significa dizer que a falta de legislação não beneficia o Fisco, mas exclusivamente, o contribuinte. Tem o Fisco o direito de brandir a espada da imposição, mas tem o contribuinte o direito de se defender com o escudo da lei.

O sistema representa, portanto, muito mais uma carta do contribuinte do que um Estatuto do Poder Tributante, nada obstante hospedar instrumentos que possibilitaram considerável aumento da carga, que já não era pequena, à luz do velho sistema.

Sendo assim, embora constitucionalmente bem estruturado em sua origem, trata-se de um sistema caótico, principalmente à luz das sucessivas emendas constitucionais que o maltrataram, com superposições de incidências e elevado nível de complexidade.

Não sem razão, muitas tem sido as propostas que visam modernizar o Direito Tributário. Do ponto de vista teórico, todas são excelentes, mas com duvidosa constitucionalidade no que diz respeito às cláusulas pétreas. Do ponto de vista prático, prefiro o sistema atual com reforma da legislação infraconstitucional, que é mais fácil de ser obtida, objetivando simplificá-la.

É o que passo a analisar.

## **2. OS PROBLEMAS DE HOJE**

Tão logo promulgada a Lei Suprema, já começaram as críticas, não à parte principiológica, mas à dos tributos em espécie, tendo Ulisses Guimarães, em meados de 1992, dito-me que

estava convencido de que a Constituição Brasileira era cidadã nos direitos e garantias assegurados a todos os brasileiros e residentes, mas precisaria ser modificada, na Revisão de 1993, quanto ao tamanho da Federação, que a tornara extremamente pesada para o povo, sem lhe dar a contrapartida desejada.

Chegou a confidenciar-me que pretendia, se eleito presidente da Revisão de 1993, constituir uma comissão de juristas de todos os partidos políticos com representação no Congresso e alguns de sua indicação para adaptar a lei suprema aos novos tempos da globalização e da modernidade e, somente após ter um anteprojeto realizado neste nível, ele o levaria à Constituinte Revisional para, em seu poder soberano, decidir qual o tamanho ideal da Federação Brasileira, tendo em conta os custos e encargos que o povo pode suportar.

Lamentavelmente Ulisses não pôde levar a cabo suas intenções, o fracasso da Revisão Constitucional de 1993 não melhorou o quadro institucional brasileiro e, durante alguns anos, a Federação continuou a inchar<sup>3</sup>, passando a ter em torno de 5.500 municípios, 26 Estados, Distrito Federal e União, como entidades federativas, cada uma delas também alargando os tentáculos do poder para atendimento dos burocratas e dos políticos.

Hoje, o sistema tributário brasileiro gera um custo fantástico de administração para os contribuintes e para os diversos Erários, facilitando a sonegação e impondo, para muitos setores, a inadimplência sobrevivencial, como forma de evitar a falência.

Neste quadro, é de se compreender o drama de uma Federação esclerosada, que encontrou uma forma fantástica de multiplicar as obrigações lançadas sobre a sociedade, complicando-lhe a vida e perseguindo-a, como nos primeiros regimes ditatoriais. É que todas as leis são feitas para assegurar a permanência de burocratas e políticos no poder, não poucas

---

3. O artigo 18 da Constituição Federal alargou, consideravelmente, o poder de criar novas entidades federativas, estando seu *caput* assim redigido: “Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

vezes à custa de confiscos tributários e de abuso crescente sobre os direitos da cidadania.

Por esta razão, a legislação existente gera as mais variadas interpretações levando os especialistas e os contribuintes ao desamparo, na medida em que mesmo quando pensam estar cumprindo rigorosamente a lei, são surpreendidos por exegeses convenientes e coniventes que pretendem aumentar a arrecadação tributária através de restrições de direitos.

Em 2008, por exemplo, o Supremo Tribunal Federal declarou, nos autos do Recurso Extraordinário 559882, que todos os autos de infração lavrados para cobrança de contribuições de previdência por períodos superiores a 5 anos violavam o CTN e a Constituição Federal, mas assegurou à Fazenda permanecer com o fruto da ilegalidade.

Não sem razão, no passado, Souto Maior Borges, em Congresso Latino-Americano de Direito Tributário (Buenos Aires, 1976) esclareceu que dois princípios regiam o direito tributário brasileiro: o da legalidade e o da ilegalidade eficaz. É exatamente à luz desta ilegalidade eficaz que a cobrança ilegal da contribuição previdenciária, além dos 5 anos decadenciais, tornou-se receita tributária assegurada, com o que ao princípio da ilegalidade eficaz acresceu-se o princípio da moralidade eficaz, pois que não é ético o Fisco ficar com recursos a que decididamente não teria direito.

Casos semelhantes a estes, nestes meus 64 anos de advocacia, multiplicaram-se, sempre tendo o governo pele de recém-nascido quando alguém deixa de pagar o que deve ao Estado, com pressões e prisões cinematográficas, e pele de paquiderme quando é devedor, sendo o calote dos precatórios a consagração spilberguiana da imoralidade pública.

Sempre lutei para que as relações entre o Fisco e o contribuinte fossem de tal ordem que a função fiscal, de início, seria de esclarecer o contribuinte e simplificar as operações com o que teria neste um aliado e não um presumível sonegador. Dificilmente vejo, atualmente, tentativas de aproximação

entre Fisco e contribuinte, inclusive sendo extremamente difícil obter qualquer informação esclarecedora nas fechadas representações fiscais.

Sendo assim, no caldo de inflação legislativa tributária, com normas sendo publicadas todos os dias, com os Tribunais abarrotados de questões, é de se compreender as dificuldades que os especialistas têm em se orientar, visto que qualquer aconselhamento é suscetível de encontrar convenientes interpretações fiscais contrárias.

E, neste particular, não escapa nenhum dos Poderes. O Poder Executivo gera, de mais em mais, normas para cercar direitos. Multiplica, assim, as exigências burocráticas, tornando o país um dos mais complicados para que uma empresa possa funcionar, sobre gerar um nível de corrupção que nos coloca no incômodo patamar de um dos países onde ela mais viceja no mundo.

O Congresso Nacional cumpre mal suas funções. O Poder Judiciário, entulhado de processos, tem sido mais sensível à defesa do Estado que à da sociedade, tornando-se, o STF, mais um legislador positivo, do que um aplicador da lei como instrumento de proteção da sociedade contra o arbítrio estatal.

Enfim, a “Constituição Cidadã”<sup>4</sup>, idealizada por meu amigo Ulisses Guimarães, nunca esteve tão à deriva como agora,

---

4. Escrevi: “Ulisses Guimarães, em cinco de outubro de 1988, denominou a Constituição Brasileira de “Constituição Cidadã”, pois pela primeira vez, na história, o povo participara, em audiências públicas, através de seus representantes e pela mídia, do processo constitucional.

Considerava entre as grandes conquistas da nova Carta -segundo confidenciou-me, nos inúmeros contatos que mantivemos objetivando a revisão constitucional de 1993- o fato de constar, no rol de direitos fundamentais, o direito de defesa assegurado amplamente na esfera administrativa e judiciária”, continuando: “Por esta razão, apesar de o nível de arrecadação colocar-se em torno de 36% do PIB, e a carga legal --se todos pagassem tributos e não houvesse sonegação- situar-se acima dos 50%, o país continua com péssimo desempenho social.

Neste quadro, é de se compreender os atentados perpetrados pelo Governo e tolerados pelo Judiciário ao direito de defesa dos contribuintes, assim como a resistência governamental a que se aprove --como ocorre em todos os países civilizados-- um Código de Defesa do Contribuinte”, e concluindo: “Parece-me, pois, mais do

em que os tentáculos do Estado sufocam a sociedade, empobrecendo a vida social e econômica e beneficiando, apenas, aqueles que se encontram ao lado dos que governam.

Nesta esteira, especificamente no que tange o sistema tributário pátrio os principais problemas detectados dizem respeito à complexidade fiscal, ao princípio da não cumulatividade, à guerra fiscal entre estados e municípios (ICMS e ISS), além de outros de menor magnitude.

Outro problema é a sobreposição de incidências: enquanto a União Europeia adota um único tributo circulatório sobre bens e serviços para todas os Estados que a compõem (o denominado IVA - Imposto sobre o Valor Agregado), no Brasil incidem variados tributos sobre a circulação de bens e serviços (IPI, ICMS, ISS, COFINS, PIS, CIDES), além dos impostos regulatórios de importação e exportação.

Considerando todo este contexto, o sistema tributário brasileiro necessita, urgentemente, ser modificado.

### **3. ALGUMAS SOLUÇÕES PARA O AMANHÃ**

O ideal, a meu ver, é que o Estado passe, necessariamente, por uma reformulação de sua aparelhagem administrativa à luz da simplificação das exigências impostas ao povo, devendo dar-lhe mais liberdade e ser apenas um reorientador de ações que se revelem perniciosas à sociedade.

Isso porque o Estado dirigente ou intervencionista termina criando amarras e controles que eliminam, em grande parte, as forças da sociedade, sobre criar uma estrutura policial para cumprimento de suas exigências.

---

que nunca, necessário que o Poder Judiciário deixe de ser reticente e restabeleça tal conquista democrática, assegurando a efetividade do amplo direito de defesa, nas instâncias administrativa e judicial. Só isso salvará a Constituição e resgatará a memória do grande cidadão, indiscutível idealista -e meu particular amigo- Ulisses Guimarães que, certamente, muito sofreria se vivo fosse, com a desfiguração da Carta pela qual tanto batalhou” (O Estado de S. Paulo, 31/1/05, p. A2).

Veja-se, por exemplo, o número de documentos que um cidadão deve possuir para mostrar que existe (carteira de identidade, de eleitor, profissional, previdenciária, motorista, de contribuinte dos diversos fiscos etc.), quando poderia ter um único documento, com todas as informações, hoje pela tecnologia sem qualquer dificuldade para ser criado.

Ocorre que, atrás de cada um destes documentos, há toda uma estrutura burocrática, com burocratas opositores a sua extinção e que são mantidos graças à criação de complicações na vida dos cidadãos.

O ideal, também, é que a política tributária objetive, claramente ser justa e gerar empregos e desenvolvimento, com o que a arrecadação necessária para manutenção do Estado prestador de serviços e desenvolvimento seria uma decorrência natural.

Tudo que estiver fora disso, apenas complica a vida dos contribuintes, exige multiplicação de funções e servidores, onera excessivamente a administração pública e privada dos tributos e termina por multiplicar os conflitos entre contribuinte e Fisco.

Como, entretanto, tais ideais dependem do controle da gula permanente do “Molock burocrático” para serem atingidos, vejamos o que, na prática, apesar dele, poderia ser feito.

### **3.1 Simplificação Tributária**

Como já evidenciado, entendo que descomplicar a legislação e simplificar o sistema é fundamental para que não se perca tanto tempo cumprindo obrigações tributárias, já que a complexidade é de tal ordem, que o contribuinte é obrigado a estudar diversas legislações sobre variados tributos para entender o regime próprio de cada um, a fim de cumprir suas obrigações tributárias.

Tal complexidade, que obriga os contribuintes a fazerem um trabalho burocrático não remunerado, que deveria ser da responsabilidade do Poder Público, demonstra, por si só, a irracionalidade do sistema brasileiro.

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

Um exemplo claro de simplificação seria, diante da alteração de algum ou alguns dispositivos da lei anterior, apenas mencioná-lo(s), tendo a nova lei o mesmo número da anterior com referência à data da nova redação ao lado do artigo, com o que a própria pesquisa do intérprete seria facilitada.

Ora, mesmo a legislação pátria já sendo uma verdadeira colcha de retalhos, tem sido adaptada a cada aumento do nível de impostos, com uma completa desfiguração do sistema e da própria natureza jurídica do tributo. Por outro lado, todas as propostas que implicam em redução da carga tributária têm sido fulminadas.

Nada justifica tanta 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, sendo estes últimos tributos incidentes também sobre operações sujeitas ao ISS.

Possível solução simplificadora, neste caso, seria 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.

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

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 eu, 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.

Fato é que uma reforma tributária simplificadora, faz-se necessária, especialmente 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.

### **3.2 Fim da Guerra Fiscal**

Há necessidade, ainda, de balizar definitivamente a legislação do ICMS e do ISS, geradora de guerra fiscal entre Estados e Municípios.

Todos os projetos de reforma tributária passam pela questão do ICMS, que, não obstante o fato de tratar-se de um tributo de vocação nacional, foi regionalizado no Brasil, ao contrário de outras Federações, onde a competência sobre o IVA é outorgada ao Poder Central<sup>5</sup>.

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

---

5. 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, Sergio Roberto Rios do Prado e por mim, a qual apresentou, após 6 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.

de tributo que deveria ser, no Sistema Brasileiro, 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 tal incentivo, fica mais competitivo. Daí a necessidade de os Estados, por unanimidade, aprovarem tais estímulos, como determina a Lei Complementar nº 24/75. A Lei Complementar 160/2017 no entanto, quebrou esta unanimidade<sup>6</sup>, sendo que sua constitucionalidade está sendo discutida no STF. Sendo assim, longe de solucionar, tem gerado não poucos novos problemas.

A esmagadora maioria dos Estados descumpriram a Constituição, instituindo ilegalmente incentivos fiscais e criando a denominada guerra fiscal, que prejudicam as empresas de outros Estados. A Suprema Corte atalhou, sem êxito, tal maculador procedimento dos governos, pois os Estados que pisotearam a Lei Suprema continuaram a violentá-la, malgrado as decisões do Pretório Excelso. E, repito, a LC 160/2017 não equacionou o problema.

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:

---

6. Eis, pois, a disposição dos dois primeiros artigos da referida lei:

Art. 1º Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre: (Vide Lei Complementar nº 186, de 2021).

I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;

II - a reinstauração das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.

Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo:

I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e

II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.

- 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. Assim, o trabalho que a Comissão realizou “pro bono” foi inútil, embora nenhum dos parlamentares tivesse a mesma qualificação técnica dos membros da Comissão.

Outro problema a ser enfrentado é o da guerra fiscal entre os Municípios. Quase todos cobram duas vezes o tributo das empresas, pois arrecadam 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.

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. O Estado de São Paulo, por exemplo, há 19 anos tem um Código e um Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte.

#### **4. CONCLUSÃO**

Se alguém disser que conhece perfeitamente a legislação tributária brasileira, podendo assegurar com precisão uma interpretação do direito vigente ou é um gênio ou um mentiroso. Nos meus 64 anos de exercício profissional, principalmente na área tributária, embora tenha convivido com muitos talentos, não encontrei nenhum gênio.

Dentre os talentos, por outro lado, estão os verdadeiros formuladores da parte estável do sistema tributário, como é o caso do Código Tributário Nacional, em cuja época os grandes juristas eram convidados para elaborar as leis tributárias<sup>7</sup>.

Atualmente, o país não tem mais esta qualidade legislativa, pois são os regulamenteiros que produzem até mesmo emendas constitucionais, todos eles membros do Poder Público e com a visão empanada por terem que gerar receitas e mais receitas para uma máquina esclerosada que não para de crescer e da qual são diretos beneficiários.

Assim, definitivamente, a carga burocrática no Brasil condiciona a carga tributária e, 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.

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.

Sendo assim, uma das formas de começar a eliminar este evidente descompasso entre o Poder Onipotente - e muitas vezes irresponsável - e a sociedade esmagada em seus direitos, parece ser a luta por reformas. Tais reformas, por sua vez, devem, necessariamente, seguir a ideia da simplificação legislativa, lastreada na geração de empregos e desenvolvimento.

Enquanto não se procurar atingir a tributação justa, que não vise sustentar os detentores do poder, o tributo continuará a ser mera norma de rejeição social, injusta, e a sociedade continuará a pagar uma conta desmedida, acima do necessário para obter os serviços essenciais que o Estado lhe deveria prestar.

---

7. Todos eles não pertencentes ao estamento governamental e que, quando consultados, serviram "pro honore" o Poder Público.