

067/96  
0326

Ives Gandra da Silva Martins



**OS LIMITES IMPOSITIVOS DA  
POLÍTICA TRIBUTÁRIA  
MULTIRREGIONAL**

**SEPARATA**

REVISTA FORENSE volume 341

## Os limites impositivos da política tributária multirregional

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito das Universidades Mackenzie e Paulista e da Escola de Comando e Estado Maior do Exército, Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de São Paulo. Membro da Academia Brasileira de Letras Jurídicas e da Academia Brasileira de Direito Tributário.

### I

A integração de espaços regionais por acordos que ultrapassam à mera regulamentação aduaneira ou os tratados contra bi-tributação, é, hoje, indiscutível realidade, cuja irreversibilidade evidencia-se, nada obstante

a permanência de problemas ainda insolucionados, mas não insolúveis.

Todo o direito nacional e internacional adaptou-se a tal visão fenomênica no futuro, com colocações novas antes inexaminadas pelos juristas nacionais.<sup>1</sup>

1 Escrevia em 1979: "A Comunidade Internacional está em mudança. Por consequência, não das ideologias dominantes, mas da alteração dos componentes sobrevivenciais para o homem e a transformação do poder que os controla. As comunidades nacionais sofrem, na decorrência, buscando adequações internas e composições externas, que lhes permitam permanecer. Sabem, todavia, que as soluções futuras ultrapassam os limites dos estudos antecipatórios conhecidos e sabem que as estruturas presentes estão obsoletas.

Um desafio superior à capacidade de equacionamento das maiores nações paira no ar e as lideranças mundiais ainda não conseguiram interpretá-lo para começarem a enfrentá-lo.

O "boom" econômico do final da década de 60 e começos da de 70 demonstrou a insuficiência do planeta em oferecer, indefinidamente, as matérias-primas fósseis e de origem mineral para as necessidades criadas, fato dramaticamente cristalizado, após o conflito árabe-israelense de fins de 73, quando o componente energético de mais aguda utilização, sem alternativa imediata de substituição, passou a ser definitivamente dirigido, no seu fornecimento ao mundo, por razões políticas e econômico-financeiras, mais do que desenvolvimentistas. A transferência do controle dos recursos financeiros disponíveis, em escala mundial, para um pequeno grupo de pessoas, em decorrência do inesperado aumento do valor do petróleo, trouxe de imediato desequilíbrio na economia de todas as nações, durante grande parte da década de 70 e ao despertar para a certeza de sua carência a partir da década de 90.

Quase todas as nações passaram a ter seus balanços de pagamento deficitários, grande parte dos esforços nacionais sendo encaminhados para a obtenção do precioso líquido. A consequência dramática descortinou o retorno à política protecionista, até mesmo nas nações mais desenvolvidas, com barreiras alfandegárias crescentes, no que o comércio internacional ganhou obstáculos adicionais, mormente para as nações menos desenvolvidas, cujos *déficits* elevaram-se assustadoramente, provocando endividamentos externos incontroláveis", continuando: "Neste contexto mundial de economias nacionais, a política tributária voltou a ser novamente o instrumento de pressões e correções governamentais, numa guerra, entretanto, em que as nações já não podem desconhecer soluções externas mais ousadas, capazes de provocar peregrinações de recursos, interesses, planos e capitais para outras nações de políticas tributárias menos severa.

Aos planejamentos tributários nacionais respondeu a iniciativa privada com os planejamentos tributários internacionais, aproveitando-se das legislações e das necessidades de cada nação, na batalha para seu próprio desenvolvimento.

Ainda após a Segunda Guerra Mundial, as Escolas de Direito, no mundo inteiro, tratavam as "soberanias" de cada país como "dogma" intocável, sendo o direito internacional público objeto maior de reflexão acadêmica do que implementação real, não só pelo fracasso notório da antiga "Sociedade das Nações", como pelas dificuldades com que se defrontou a ONU, idealizada sem os defeitos de sua antecessora, mas pragmatizada com muitas das insuficiências que formataram o modelo pretérito.<sup>2</sup>

A predominância no estudo da matéria continuava sendo do direito internacional privado, por suas implicações contratuais, relações mais de coordenação que de subordinação e mecanismos em que a eficácia da lei no espaço estudava-se na mesma

dimensão que aquela da lei no tempo. Os ajustes necessários para a compatibilização das relações pactuadas no direito privado possuíam instrumentais livremente negociados com a predominância da arbitragem e as possibilidades inerentes às formas sancionatórias capazes de permitir fosse o direito aplicado, o que, na maior parte das vezes, não ocorria no ramo público no internacionalismo jurídico.

É que a separação dos dois ramos do direito internacional, o público e o privado, terminava por tornar o primeiro dependente da maior ou menor força de seus "soberanos" pactuantes, o que não ocorria com o segundo, de maior utilização pelos cidadãos, embora também pelos Estados soberanos.<sup>3</sup>

Em alguns países, a função social do tributo perdeu consistência para a função nacional, que é a de reter investimentos ou incentivá-los, sendo mais justa a imediata injustiça social em benefício da riqueza nacional, que a eventual perda para outras nações de recursos necessários a seu progresso.

O certo é que a proliferação de acordos tributário – regionais e os próprios acordos binacionais contra dupla tributação apenas demonstram a necessidade de um planejamento maior com a reformulação das clássicas estruturas, na tentativa de adaptar a política tributária à série indiscutível de novos desafios, com a agregação de novos componentes, muitos deles fora da própria capacidade de interferência dos poderes impositivos" (1º Congresso Brasileiro de Direito Financeiro, "Uma estrutura tributária para o Brasil", Rio de Janeiro, ed. IOB, 1979, pp. 1-2).

2 Francisco Rezek explica: "A sociedade internacional, ao contrário do que sucede com as comunidades nacionais organizadas sob a forma de Estados, é ainda hoje descentralizada, e o será provavelmente por muito tempo adiante de nossa época. Daí resulta que o estudo desta disciplina não ofereça a comodidade própria daquelas outras que compõem o direito interno, onde se encontra lugar fácil para a objetividade e para os valores absolutos. No plano interno, a autoridade superior e o braço forte do Estado garantem a vigência da ordem jurídica, subordinando compulsoriamente as proposições minoritárias à vontade da maioria, e assegurando a oponibilidade, *erga omnes*, tanto do acervo legislativo quanto das situações e atos jurídicos que, mesmo no âmbito privado, se produzem na sua conformidade. No plano internacional não existe autoridade superior nem milícia permanente. Os Estados se organizam horizontalmente, e prontificam-se a proceder de acordo com normas jurídicas na exata medida em que estas tenham constituído objeto de seu consentimento" (*Direito Internacional Público – Curso Elementar*, 2ª ed., Ed. Saraiva, 1991, p. 1).

3 João Grandino Rodas ensina: "A multiplicação e a diversidade de sistemas jurídicos são dados de fato. Cada Estado possui o seu ordenamento jurídico, em princípio aplicável dentro de suas fronteiras. Tal limitação não é absoluta, pois há relações que extrapolam os lindes de determinado Estado. Quer sejam chamados fatos anormais, elementos estrangeiros ou de estraneidade, ou ainda fatos mestiços ou fatos interjurisdicionais, o fundamental é que geram o tradicionalmente denominado conflito de leis no espaço, que em última análise significa a potencialidade de aplicação de mais de um sistema jurídico para regular determinada situação jurídica. A resolução do conflito, através da indicação do ordenamento aplicável, é tarefa do Direito Internacional Privado, que é um direito interno, no sentido que cada Estado tem o seu, podendo diferir dos demais.

O mecanismo de solução do conflito de leis não mudou substancialmente, desde quando foi inventado, por volta do século XII, nos primórdios do Direito Internacional Privado. Consiste na escolha da lei aplicável,

A integração dos dois ramos a partir do tratado de Roma, na primeira real experiência – todas as outras experiências anteriores fracassaram pela falta de equilíbrio nas relações dos Estados pactuantes e de respeito à força do direito mais do que ao direito da força (Ruy Barbosa) –, impôs um repensar do Direito, em suas novas vertentes, fenômeno que se seguiu – ou foi consequência – à internacionalização da economia, das culturas, dos interesses pluriregionais pelo avanço da tecnologia, dos meios de comunicação, da educação de grupos cada vez maiores de pessoas, com o conflito inerente à necessidade de junção de forças para superar as aspirações dos povos, cuja progressão geométrica ficava acima das progressões aritméticas dos meios para atendê-lo.

Em outras palavras, a flexibilização econômica social e política da segunda metade do século determinou a formação de espaços sócio-jurídico-políticos inexistentes no passado, com esta configuração, gerando problemas de não pequena monta e, como já disse, em grande parte não solucionados, mas fazendo nascer a possibilidade de crescimento maior para os países integrados.<sup>4</sup>

À evidência, hoje, o problema da soberania dos Estados tem outra conotação. Será a União Européia uma “Confederação” de Estados Soberanos ou uma “quase Federação” de Estados Autônomos, em que parte da soberania, isto é, o direito de dizer a lei foi transferido para os órgãos comunitários, como o Parlamento Europeu ou o Tribunal de Luxemburgo, nas matérias mais relevantes?

tendo por base os elementos ou regras de conexão, que são aspectos de fato de dada relação jurídica, que o direito transubstancia em indicadores da norma resolutória.

As obrigações convencionais ou contratos não são infensos a ligarem-se a mais de um sistema jurídico. Mormente na época atual, em que o desenvolvimento tecnológico vem diuturnamente reduzindo distâncias e aumentando o relacionamento entre os países. Assim, os contratos internacionais privados, de natureza comercial ou não, que necessitam da interferência do Direito Internacional Privado para a indicação dos direitos que deverão regê-los são cada vez mais numerosos. Ressalte-se que o traço diferenciador entre um contrato internacional e um outro não internacional, é justamente, estar o primeiro potencialmente vinculado a mais de um sistema jurídico. Aventa-se por vezes, sob influência da jurisprudência francesa, a necessidade de se agregar outro característico. Além do elemento jurídico, haveria um outro, de conotação econômica: o contrato deveria ser de interesse da economia internacional, ou seja, ultrapassar o lindes de uma única economia nacional” (*Contratos Internacionais*, 2ª ed., Ed. Revista dos Tribunais, 1995, pp. 9-10).

- 4 O Conselho de Estado da França já em 1982 didaticamente se referia a esta internacionalização irreversível do Direito: “*les États membres de la Communauté économique européenne ont, selon leurs traditions constitutionnelles respectives, deux approches opposées de la réception du droit international dans leur droit interne. Dans les États se réclamant de la conception, dite “dualiste”, les citoyens ne peuvent pas invoquer – notamment devant leurs tribunaux – les dispositions d’un traité. Celui-ci, quelles que soient ses dispositions, n’est applicable dans l’ordre interne que si, et dans la mesure où, il a été “retraduit” dans des dispositions d’ordre législatif ou réglementaire, prises par les autorités nationales compétentes. Au contraire, dans les États qui, comme la France, se réclament de la seconde approche, dite “moniste”, les stipulations d’un traité – dans la mesure où elles concernent les citoyens – peuvent être directement invoquées devant les tribunaux nationaux et appliquées par eux, pourvu que les termes mêmes du traité ne s’y opposent pas: elles sont donc, de plano, incluses dans l’ordre interne. Or, une telle distinction ne correspond pas au clivage qu’a établi le traité de Rome entre: – d’une part, celles, de ses stipulations dont la mise en œuvre implique l’intervention des États (stipulations “non directement exécutoires”: directives et, à cas échéant, décisions); – d’autre part, celles qui créent directement des droits au bénéfice des citoyens des États membres (dispositions “directement exécutoires” du Traité: règlements et, éventuellement, décisions)”* (Notes et Etudes Documentaires – Droit communautaire et Droit français, Paris, 1982, p. 9).

Perguntas, como esta, serão respondidas nas próximas décadas, quando a regionalização parcial atingir a integração universal pela interpretação dos blocos existentes, tais como União Européia, Nafta, Mercosul, com as conquistas naturais de tal conformação.<sup>5</sup>

Estas considerações, bastante alargadas para um curto estudo sobre a política tributária no país, objetivam, apenas, mostrar que a influência da integração regional de economias afluentes ou confluentes termina por ter um impacto na política tributária de todos os países integrados.

Hoje, três vertentes de imposição tributária constituem o centro das receitas de todos os Estados. As imposições sobre a renda e patrimônio, sobre a circulação de bens e serviços e para a seguridade social. Comércio exterior e imposições com nature-

za jurídica de taxa têm sua relevância regulatória, mas, na somatória de receitas governamentais, possuem pequena densidade, até porque, no mais das vezes, ou regulam o comércio exterior ou remuneram prestações de serviços públicos.

Ora, no mundo inteiro – e principalmente nos espaços globalizados – tem-se uma tendência para a redução da progressividade nos impostos diretos ou pessoais, objetivando a atração de investimentos e a formação de poupança, a nivelção dos impostos indiretos ou reais, promovendo a circulação de bens e serviços e a elevação das contribuições para a Seguridade Social, permitindo a garantia do bem-estar social das populações que ganham longevidade, sem permitir a quebra dos cofres públicos.<sup>6</sup>

- 5 Celso Lafer lembra que: “Criado em 1991, o Mercosul, é uma proposta de integração concebida no pós-guerra fria. Assim, se é certo que representa um aprofundamento do Tratado de 1988, celebrado entre a Argentina e o Brasil, não é menos verdade que inova substantivamente. Inova não apenas porque incorporou o Uruguai e o Paraguai, mas sobretudo porque agregou aos temas do desenvolvimento e da democracia, em sintonia com o que estava ocorrendo no mundo econômico, a preocupação com a modernização competitiva. Por isso mesmo constitui, no contexto latino-americano, uma nova visão de integração, distinta daquela derivada do modelo de substituição de importações, de que a ALALC, na sua origem, ou o Pacto Andino foram exemplos, pois não tem como objetivo um mercado ampliado, protegido do mundo por barreiras tarifárias e não tarifárias. O Mercosul é, na verdade, uma plataforma de inserção competitiva numa economia mundial que simultaneamente se globaliza e se regionaliza em blocos. É igualmente um marco de referência democrática dos países que o integram para o estar no mundo das polaridades indefinidas do pós-guerra fria. Busca a liberalização dos entraves aos fatores produtivos para dentro e para fora do espaço econômico comum. Por isso tem a vocação de pólo aberto, não tendo, inclusive pela própria natureza de sua dimensão econômica, a possibilidade de ser um bloco ensimesmado, cabendo observar que o dinamismo do intercâmbio entre o Brasil e a Argentina, que o Mercosul estimulou, não exclui a condição de *global traders* de ambos” (*Mercosul: Desafios a vencer*, Ed. CBRI, 1994, p. 9).
- 6 Escrevi: “Cheguei a semana passada de um Congresso em Lisboa, patrocinado simultaneamente pela Universidade de Coimbra, Ordem dos Advogados Portugueses, Ministério da Justiça de Portugal e Instituto Luso-Brasileiro de Direito Comparado, em que se discutiu a integração lusitana na Comunidade Econômica Européia e aspectos concernentes ao desenvolvimento econômico de Portugal e Brasil, à luz do Direito Tributário e Comercial. A tônica dominante no Congresso foi o exame do instrumental jurídico necessário para implementar a evolução dos países em estágio médio de progresso industrial, desregulamentando e economia e incentivando investimentos. Três dos quatro conferencistas magnos abordaram especificamente o problema da presença do Estado como elemento complicador, propondo soluções (Theoplilo de Azeredo Santos no exame das *joint-ventures*, Diogo Leite de Campos sobre as tendências da política tributária na Comunidade Econômica Européia e eu mesmo no concernente à redução da carga fiscal como melhor caminho) para que investimentos possam ser feitos ofertando competitividade internacional real aos diversos segmentos empresariais. As conclusões, todavia, mais relevantes, após as conferências, foram no sentido de a quase unanimidade dos participantes ter reconhecido que: Quanto mais o Estado regula a Economia, tanto menos agilidade ela adquire; Quanto maior a carga tributária, tanto menores os investimentos e o estímulo à produção; Quanto mais

Tal política tributária tem por fim, dentro de espécies amalgamadas, não permitir que um país perca competitividade dentro de seu espaço comunitário, assim como, nas relações fora deste espaço, para outros países do próprio espaço ou não.

Os estudiosos da política tributária, têm-se debruçado cada vez mais atentamente sobre esta estranha fenomenologia, que leva os governos a decidirem sua política tributária interna de olhos voltados para seus concorrentes comunitários, visto que a quebra de barreiras da mais variada natureza entre os Estados, permite que o mercado seja comum, nada obstante serem individualizados as políticas fiscais de cada país.

Ora, sendo o mercado comum aos países integrados, à evidência, as políticas tri-

butárias que oneram capital, trabalho, renda e investimento, tiram competitividade dentro do espaço comunitário, que pode ser facilmente captada por países que gozam do privilégio de ingresso naquele mercado, sem os ônus tributários dos produtos nacionais dos países que tenham política tributária irracional.

Já não se pode mais falar, no mundo de integração, que o poder de tributar é absoluto no Estado Soberano, que, como dizia Joseph Schumpeter, faz do Estado um "Estado Fiscal" (*Der SteuerStaat*). Hoje, a integração impõe um breque a políticas tributárias irracionais.<sup>7</sup>

Ora, no Brasil, nada obstante muitos dos estudiosos da matéria já estarem absolutamente convencidos desta realidade, o país continua se comportando como se a integra-

progressivos os tributos, tanto menores as poupanças; Quanto menores as poupanças, menores os investimentos: Quanto maior a presença do Estado como empresário, tanto menor competitividade externa tem o país: Quanto maior a presença do Estado na Economia, tanto maior a burocracia; Quanto maior a burocracia, tanto maior a carga tributária e menores os serviços prestados à comunidade; Quanto maior a presença do Estado na economia, tanto menos democrático é o Estado.

Foi realçada, no Congresso, a tendência notável das economias européias e principiarem, gradativamente, a substituir a tributação direta, sempre considerada socialmente mais justa, pela tributação indireta, tida por regressiva e anti-social pelos ideólogos da Economia.

A consequência mais curiosa desta tendência é que os países que encetam a redução dos tributos diretos têm propiciado o aumento de investimentos e o aumento de investimentos é socialmente mais justo, porque gera desenvolvimento, gera empregos, gera melhores condições sociais, inclusive para o exercício de direitos trabalhistas.

Ao contrário: a tributação direta progressiva – eternamente decantada como a mais justa, por desestimular poupanças e investimentos – termina provocando recessão e inflação, com desemprego, salários baixos e menor capacidade de diálogo nas reivindicações da classe trabalhadora.

A Europa, em plena década de 80, decidiu, abertamente, partir para o abandono das teses ideológicas de justiça social, que são inibidoras do desenvolvimento, e principia a trilhar o caminho das teses práticas da competitividade e concorrência internacional, únicas que são efetivamente justas do ponto de vista comunitário.

Esta é a razão pela qual a Comunidade Econômica Européia está se voltando para duas ordens de tributos, ou seja, os indiretos – comuns a todos os países – e os sociais, reduzindo paulatinamente os tributos diretos, entre eles o imposto sobre a renda" (*Jornal "O Globo"*, 7.2.88, p. 4).

7 Escrevi: "Peter Drucker faz menção à falência do Estado Fiscal, que não consegue nem distribuir renda, nem fazer justiça fiscal, por mais que aumente a carga tributária. Diz: "O Estado Nacional foi concebido para proteger a vida, a liberdade e as propriedades do cidadão contra os atos arbitrários do soberano. O megaestado, mesmo em sua forma mais extrema, a anglo-americana, considera as propriedades do cidadão algo que ele pode manter a critério do coletor de impostos. Como salientou, pela primeira vez Joseph Schumpeter em seu ensaio "Der Steurstaat" (*O Estado Fiscal*, 1918), o megaestado afirma que os cidadãos possuem somente aquilo que o Estado, expressa ou tacitamente, lhes permite possuir" (Pesquisas Tributárias – Nova Série 1, "Crimes contra a ordem tributária", Ed. CEU/Revista dos Tribunais, 1995, p. 40).

ção ao Mercosul não lhe impusesse qualquer tipo de limitação para efeitos de formulação de sua estratégia impositiva.

Por esta razão, vale a pena, embora de forma perfunctória, analisar o que foi a evolução do direito tributário no país.

## II

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 consagra 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 espoucar de ilegalidades por parte dos governos, visto que muitos 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 sonogados, 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 triplíce 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 haviam 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 Código Tributário Nacional, 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 centraliza-

dora, 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 aspiração de particular relevância na veiculação do sistema introduzido.

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 da 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 nº 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 das 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 tri-

buto, 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 nºs 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 nºs 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. Esta 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 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.

O aspecto interessante é que permaneceu sete anos depois de o sistema ter sido bastante modificado com a Constituição de 1988, que formatou o mais minucioso texto sobre tributação de todas as Constituições brasileiras. A tramitação das alterações na Constituinte de 1987 foi pelo mesmo caminho.

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 lhe foram levados, a saber: o preparado pelo IPEA da Secretaria de Planejamento e aquele levado por mim em nome do Instituto dos Advogados de São Paulo (IASP) e da Associação Brasileira de Direito Financeiro (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-Septan) 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, Orçamentos 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.

Ao final, em 5 de outubro de 1988, foi promulgada a Constituição Federal, tendo o Sistema Tributário Brasileiro sido plasmado em seus arts. 145 e 156.

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 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 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 Emenda Constitucional nº 3, foi acrescido o IPMF (imposto provisório sobre operações financeiras). Como nunca entrou em vigor o imposto das grandes fortunas, com a introdução do IPMF, passou a arrecadar a União sete 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 (transmissões imobiliárias não onerosas, operações relativas à circulação de mercadorias, adicional de imposto de renda e veículos automotores).

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

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

Em 1995, o IPMF deixou de ser cobrado.

O sistema atual 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 inadiplência sobrevivencial, como forma de evitar a falência.

Necessita, portanto, urgentemente, ser mudado, até para adequar-se à nova realidade supra-regional.

### III

Ora, no momento em que, neste mercado de 210 milhões de pessoas, ofertando, o Brasil, 160 milhões, os outros quatro signatários tiveram política tributária mais racional, objetivando atrair investimentos, beneficiar-se-ão, de um lado, de ingressos internacionais maiores em seus países, ofertando, não seu mercado limitado (30 milhões a Argentina, 5 milhões o Paraguai, 5 milhões o Uruguai, Chile 10 milhões), mas um mercado comum de 210 milhões de habitantes.

O peso estratégico e o nível de desenvolvimento que o Brasil ainda possui em relação a seus parceiros, dá-lhe uma certa tranquilidade, nos próximos anos, mas não a certeza de que investimentos não serão desviados para os outros países, que podem oferecer política tributária mais estável e menor ônus para o contribuinte, ao lado de um mercado comum de duas centenas de milhões de consumidores, em que a Tarifa Externa Comum (Tarifa Aduaneira) cairá ano após ano.<sup>8</sup>

8 Marcos Simão Figueiras escreve: "Quanto à situação fiscal, é muito diferente na Argentina e no Brasil. Os produtos brasileiros, de modo geral, estão altamente gravados, principalmente pelos impostos indiretos. Em recente pesquisa realizada por importante empresa de consultoria, em nível mundial, detectou-se o que a doutrina pátria já afirmava há anos: o Brasil tem a maior incidência tributária o mundo no que concerne à incidência dos impostos indiretos! Assim, por exemplo, enquanto o leite em pó no Brasil tem uma incidência de 20,65%, na Europa recolhe menos de 6%; o suco de laranja no Brasil, embute 20,65 de impostos, menos de 105 no México e zero por cento nos Estados Unidos da América, ou ainda um aparelho Phillips, que no Brasil sofre uma incidência de 40,65% enquanto na Holanda, é de apenas 17,50%! O Paraguai e o Uruguai, a seu turno, possuem uma baixíssima carga tributária, enquanto que a Argentina, com a liberalização de seu mercado interno, também possui uma incidência tributária bem menor que a existente no Brasil.

Por esta linha de raciocínio, causou espanto a proposta governamental de reformulação da Constituição Federal, que objetiva aumentar consideravelmente a carga tributária no país, reduzindo a oportunidade de investimentos e poupança e facilitando o desvio de investimentos para outros países.

Num Estado em que 5.000 entidades federativas desfrutam de autonomia política, administrativa e financeira – os municípios no Brasil são entes da Federação e não apenas os Estados e a União – têm, as autoridades, antes preferido ingressar pelo caminho do aumento da Receita e não por aquele da redução do tamanho do Estado, para que este caiba dentro da sociedade, a fim de que a Federação não seja maior do que o PIB. É de se lembrar que o Brasil já arrecada mais de 200 bilhões de dólares de tributos por ano sem contrapartida de serviços.

Na proposta governamental os pontos mais polêmicos e de aumento certo de receita são:

1. eliminar a garantia de lei complementar que exige 50% + 1 do Congresso para aprovação de qualquer nova imposição (não aceito pelo relator);

2. permitir a instituição de tributos não elencados na lei suprema, por singela medida provisória (não aceito pelo relator);

3. retirar a necessidade de um novo tributo, não esculpido na Constituição, ser “não cumulativo”;

4. afastar a urgência dos investimentos públicos para instituir empréstimo compulsório (não aceito pelo relator);

5. afastar o princípio da anterioridade em empréstimo compulsório para investimento público relevante não urgente (no es-

tilo da Ministra Zélia Cardoso) (não aceito pelo relator);

6. extinguir a necessidade de autorização judicial para quebra de sigilo bancário;

7. criar, sobre o comércio, um segundo ICMS, passando a incidir sobre essa atividade a fiscalização federal e estadual;

8. recuperar para a União os impostos únicos, transportes e comunicações que perdera em 1988, sem eliminar a incidência dos tributos estaduais sobre os mesmos;

9. destruir a autonomia decisória dos Estados sobre o ICMS, o que não seria mau, se não houvesse a concorrência do ICMS federal;

10. criar fundos compensatórios à custa do contribuinte nacional para compensar a perda dos Estados pelo: (a) aumento da carga circulatória (ICMS federal e estadual) e (b) pela não tributação sobre produtos importados, o que, em outro contexto, seria correto.

Estou convencido de que o caminho é equivocado. Se o Congresso, no ano de 1997, aprovar as alterações constitucionais pretendidas, o país perderá competitividade dentro do Mercosul e correrá o risco de oferecer seu mercado para o desenvolvimento de outros países, com aumento do desemprego e sucateamento da indústria nacional.

Nos dias atuais, o Mercosul é irreversível. Deverá enfrentar os mesmos problemas que a União Européia, mas com a vantagem de conhecer as soluções. Terá avanços e recuos, mas é de impossível reversão. Caberá aos governantes do Brasil entender esta realidade como definitiva e formular política tributária que facilite a integração brasileira e ofereça competitividade aos produtos e serviços nacionais.