



Coleção de Direito
Tributário & Financeiro

coordenadores

Fernando Facury Scaff
Misabel de Abreu Machado Derzi
Onofre Alves Batista Júnior
Helena Taveira Torres

REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO NO BRASIL

entre críticos e apoiadores



Copyright © 2024 by Editoro Letramento
Copyright © 2024 by Fernando Facury Scaff
Copyright © 2024 by Misabe Ide Abreu Machado Derzi
Copyright © 2024 by Onofre Alves Batista Júnior
Copyright © 2024 by Heleno Taveira Torres

Diretor Editorial Gustavo Abreu
Diretor Administrativo Júnior Goudereto
Diretor Financeiro Cláudia Macedo
Logístico Daniel Abreu e Vinícius Santiago
Comunicação e Marketing Carol Pires
Assistente Editorial Mateos Moreno e Mario Eduardo Poixão
Designer Editorial Gustavo Zeferino e Luis Otávio Ferreira
Colaboradores Larissa Toledo Teixeira e João Kleber Vaz

Coordenadores da Coleção
Misabel de Abreu Machado Derzi
Onofre Alves Batista Júnior

Conselho Editorial

André Parma Falloni	João Félix Pinto Nogueira	Ricardo Lodi Ribeiro
André Mendes Moreira	José Maurício Conti	Socho Colman Navarro Coelho
Élido Grazlane Pinto	Ludmila Mara Monteiro de Oliveira	Torcisio Diniz Magalhães
Elival da Silva Ramos	Luis Eduardo Schauerl	Thomas da Rosa de Bustamante
Fernando Facury Scaff	Marciano Buffon	Ulisses Schwarz Viano
Helena Taveira Torres	Mary Elbe Queiroz	Valter de Souza Lobato
Hugo de Brito Machado Segundo	Posquale Pistone	
Humberto Bergmann Ávila	Paulo Rosenblatt	

Todos os direitos reservados. Não é permitida a reprodução desta obra sem aprovação do Grupo Editorial Letramento.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Bibliotecária Juliana da Silva Mauro - CRB6/3684

R332 Reforma tributária do consumo no Brasil : entre críticos e opioidadores / Alice de Abreu Lima Jorge ... [et al.] ; coordenado por Fernando Facury Scaff ... [et. ol.] . - Belo Horizonte : Casa do Direito, 2024. 650 p. ; 23 cm. - [Direito Tributário e Financeiro]

Inclui Bibliografia.

ISBN 978-65-5932-477-4

1. Emenda Constitucional 132/23. 2. Reforma tributária. 3. Reforma tributária do consumo. 4. Sistema Tributário Nacional. 5. Direito Financeiro e Tributário. I. Jorge, Alice de Abreu Lima. II. Scaff, Fernando Facury. III. Título. IV. Série.

CDU: 34:336.2

CDD: 343.05

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito tributário 34:336.2

2. Direito tributário 343.0



**GRUPO ED.
LETRAMENTO**

LETRAMENTO EDITORA E LIVRARIA

Coixa Postal 3242 – CEP 30.130-972

r. José Maria Rosémburg, n. 75, b. Ouro Preto

CEP 31.340-080 – Belo Horizonte / MG

Telefone 31 3327-5771



É O SELLO JURÍDICO DO
GRUPO EDITORIAL LETRAMENTO

REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO NO BRASIL

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS¹
ANA REGINA CAMPOS DE SICA²

SUMÁRIO: Introdução; 1. Da EC 132/2023; 2. Do aspecto formal; 3. Da inconstitucionalidade material; 4. Da falta de estudos projetivos; 5. Conclusão

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, promulgada em 5 de outubro de 1988, esquemmatizou uma ordem tributária dividindo-a 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 federais (153 e 154), estaduais (155) e municipais (156) -, e uma à ordem social (artigo 195 – contribuições sociais).

Deste modo, a competência tributária em relação ao IPI, PIS/ COFINS, ICMS e ISS está distribuída entre União, Estados/DF e Municípios, que a exercem em sua totalidade.

Como se vê, constitucionalmente, o sistema tributário, em sua origem, é bem estruturado. Tornou-se, entretanto, um sistema caótico à luz das sucessivas emendas constitucionais que o maltrataram, com

superposições de incidências e elevado nível de complexidade o que, a nosso ver, não será solucionado pela reforma tributária implementada pela Emenda Constitucional 132/2023. Pelo menos não durante o período de transição que durará, no mínimo, até 2033.

É o que passamos a analisar.

1. DA EC 132/2023

Em apertada síntese, visando a simplificação, a Emenda Constitucional 132 de 2023 unifica os referidos tributos num sistema composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e pelo Imposto Seletivo (IS).

Assim, o sistema presente continuará vigente até 2033 com alíquotas decrescentes, enquanto que pelo novo sistema, a CBS entrará em vigor em 2026 e o IBS em 2029, com regime jurídico idêntico. O Congresso Nacional, não mais os Estados e Municípios, definirá as leis complementares e o regime jurídico de cada tributo.

Isso porque houve a centralização da competência impositiva na União que legislará sobre a CBS e o IBS e da capacidade de arrecadação e distribuição dos 2 tributos para um Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços composto de 5+ delegados, 27 dos Estados e DF e 27 dos 5.569 Municípios.

Outro ponto importante da Reforma é a criação não só do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (art. 159-A), mas como também do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais (art. 12 e art. 125, §3º. II), que visam compensar Estados e Municípios que perderão receitas com o novo sistema.

É que perdas e ganhos das entidades federativas e empresariais terão que ser avaliados e a União terá que bancar as perdas e o desenvolvimento com valores anuais que poderão chegar a 60 bilhões de reais, por muitos anos.

2. DO ASPECTO FORMAL

Interessante ressaltar, desde logo, que a PEC 45 (que deu origem à EC 132/2023) deveria ter sido objeto de aprovação na Comissão de Constituição e Justiça da Câmara, em uma Comissão Especial e aguardado 40 seções em Plenário até a primeira votação e mais um espaço de 5 dias entre o 1º e o 2º turno.

1 Professor Emérito da Universidade Mackenzie, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal – 1ª Região. Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO/SP, E-mail: igm@gandramartins.adv.br.

2 Advogada assistente do Dr. Ives Gandra da Silva Martins desde 2007. Especialista em Direito Tributário, em Processo Civil e em Direitos Humanos. Pós-graduada em Direito Público. Mediadora de Conflitos e psicanalista. E-mail: arcs@gandramartins.adv.br.

REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO NO BRASIL

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS¹
ANA REGINA CAMPOS DE SICA²

SUMÁRIO: Introdução; 1. Da EC 132/2023; 2. Do aspecto formal; 3. Da inconstitucionalidade material; 4. Da falta de estudos projetivos; 5. Conclusão

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, promulgada em 5 de outubro de 1988, esquemmatizou uma ordem tributária dividindo-a 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 federais (153 e 154), estaduais (155) e municipais (156) -, e uma à ordem social (artigo 195 – contribuições sociais).

Deste modo, a competência tributária em relação ao IPI, PIS/COFINS, ICMS e ISS está distribuída entre União, Estados/DF e Municípios, que a exercem em sua totalidade.

Como se vê, constitucionalmente, o sistema tributário, em sua origem, é bem estruturado. Tornou-se, entretanto, um sistema caótico à luz das sucessivas emendas constitucionais que o maltrataram, com

¹ Professor Emérito da Universidade Mackenzie, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal – 1ª Região, Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO/SP. E-mail: igm@gandramartins.adv.br.

² Advogada assistente do Dr. Ives Gandra da Silva Martins desde 2007. Especialista em Direito Tributário, em Processo Civil e em Direitos Humanos. Pós-graduada em Direito Público. Mediadora de Conflitos e psicanalista. E-mail: arcs@gandramartins.adv.br.

superposições de incidências e elevado nível de complexidade o que, a nosso ver, não será solucionado pela reforma tributária implementada pela Emenda Constitucional 132/2023. Pelo menos não durante o período de transição que durará, no mínimo, até 2033.

É o que passamos a analisar.

1. DA EC 132/2023

Em apertada síntese, visando a simplificação, a Emenda Constitucional 132 de 2023 unifica os referidos tributos num sistema composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e pelo Imposto Seletivo (IS).

Assim, o sistema presente continuará vigente até 2033 com alíquotas decrescentes, enquanto que pelo novo sistema, a CBS entrará em vigor em 2026 e o IBS em 2029, com regime jurídico idêntico. O Congresso Nacional, não mais os Estados e Municípios, definirá as leis complementares e o regime jurídico de cada tributo.

Isso porque houve a centralização da competência impositiva na União que legislará sobre a CBS e o IBS e da capacidade de arrecadação e distribuição dos 2 tributos para um Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços composto de 54 delegados, 27 dos Estados e DF e 27 dos 5.569 Municípios.

Outro ponto importante da Reforma é a criação não só do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (art. 159-A), mas como também do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais (art. 12 e art. 125, §3º, II), que visam compensar Estados e Municípios que perderão receitas com o novo sistema.

É que perdas e ganhos das entidades federativas e empresariais terão que ser avaliados e a União terá que bancar as perdas e o desenvolvimento com valores anuais que poderão chegar a 60 bilhões de reais, por muitos anos.

2. DO ASPECTO FORMAL

Interessante ressaltar, desde logo, que a PEC 45 (que deu origem à EC 123/2023) deveria ter sido objeto de aprovação na Comissão de Constituição e Justiça da Câmara, em uma Comissão Especial e aguardado 40 seções em Plenário até a primeira votação e mais um espaço de 5 dias entre o 1º e o 2º turno.

Curiosamente, este rito processual não foi seguido. Apresentou o presidente da Câmara, através do relator da PEC, somente um ideário do que deveria ser o novo sistema, para apenas alguns dias antes da votação, dar a conhecer o próprio texto, que recebeu alterações até poucas horas antes da 1ª votação, que concluída, poucas horas depois foi novamente aprovada em 2º turno.

O presidente da Câmara disse ter adotado por “analogia” – não sabemos a que – o novo processo para votação e considerou que pela vitória da última versão concluída no primeiro dia em que foi aprovada a PEC, o “novo procedimento” deveria sanar a utilização das Comissões de Constituição e Justiça, Especial, 40 seções e 5 dias entre os turnos.

Tal aspecto formal nos preocupa porque, em verdade, uma mudança tão ampla do atual sistema tributário deveria ter sido estudada como o fez a Comissão do IBDF, na década de 50 e parte da de 60, para plasmar a Emenda nº 18/ 65 e o CTN. O anteprojeto de Rubens Gomes de Souza foi estudado anos a fio pelos melhores tributaristas da história do Brasil como Gilberto de Ulhoa Canto, Tito Rezende, Aliomar Baleeiro, Amílcar de Araújo Falcão, Carlos da Rocha Guimarães e outros.

É por conta desta criteriosa análise que nosso sistema tributário resiste, na sua espinha dorsal, até hoje, apesar da intensa “contribuição de pioria” de políticos e regulamenteiros no decorrer dos anos.

3. DA INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL

Um ponto ainda mais preocupante, diz respeito à desfiguração do sistema federativo ao retirar a competência plena dos Estados sobre ICMS (90% em média de sua arrecadação) e dos Municípios sobre o ISS (principal tributo dos médios e grandes Municípios), transferindo toda a competência impositiva para União que, como visto, legislará sobre a CBS e o IBS e a capacidade de arrecadação e distribuição dos 2 tributos para um Comitê Gestor representativo dos 5.565 Municípios, 26 Estados e Distrito Federal. Eis, pois, o longo artigo que o prevê:

Art. 156-B, CF/88. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

I - editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;

II - arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;

III - decidir o contencioso administrativo;

§ 1º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, entidade pública sob regime especial, terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira.

§ 2º Na forma da lei complementar:

I - os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão representados, de forma paritária, na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços;

II - será assegurada a alternância na presidência do Comitê Gestor entre o conjunto dos Estados e o Distrito Federal e o conjunto dos Municípios e o Distrito Federal;

III - o Comitê Gestor será financiado por percentual do produto da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo;

IV - o controle externo do Comitê Gestor será exercido pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios;

V - a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos;

VI - as competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão exercidas, no Comitê Gestor e na representação deste, por servidores das referidas carreiras;

VII - serão estabelecidas a estrutura e a gestão do Comitê Gestor, cabendo ao regimento interno dispor sobre sua organização e funcionamento.

§ 3º A participação dos entes federativos na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços observará a seguinte composição:

I - 27 (vinte e sete) membros, representando cada Estado e o Distrito Federal;

II - 27 (vinte e sete) membros, representando o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, que serão eleitos nos seguintes termos:

a) 14 (quatorze) representantes, com base nos votos de cada Município, com valor igual para todos; e

b) 13 (treze) representantes, com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações.

§ 4º As deliberações no âmbito do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços serão consideradas aprovadas se obtiverem, cumulativamente, os votos:

I - em relação ao conjunto dos Estados e do Distrito Federal:

a) da maioria absoluta de seus representantes; e

b) de representantes dos Estados e do Distrito Federal que correspondam a mais de 50% (cinquenta por cento) da população do País; e

II - em relação ao conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, da maioria absoluta de seus representantes.

§ 5º O Presidente do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços deverá ter notórios conhecimentos de administração tributária.

§ 6º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos.

§ 7º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços e a administração tributária da União poderão implementar soluções integradas para a administração e cobrança dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V.

§ 8º Lei complementar poderá prever a integração do contencioso administrativo relativo aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V.”

Este dispositivo nos faz refletir sobre a inconstitucionalidade material, por ferir umas das cláusulas pétreas da Lei Suprema, prevista no artigo 60, §4º:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais. (Grifos nossos)

Ora, a forma federativa está intimamente ligada à autonomia das entidades federativas que, por sua vez, se caracteriza pelo triplice competência de atuação, a saber: política, administrativa e financeira.

A autonomia política consiste em eleger seus membros, prefeitos, governadores, deputados, vereadores; a autonomia administrativa, em administrar os Estados e os Municípios; e a financeira, em definir a destinação dos recursos de acordo com a necessidade orçamentária de cada Estado e Município.

Esta tríplice autonomia tem na financeira aquela que assegura a realização das outras duas, visto que sem recursos para a entidade federativa, as outras são relativizadas, pois sendo dependentes de valores para sua capacidade de agir, pouco poderiam fazer sem eles.

Fato é que a emenda constitucional, ao unir ICMS e ISS num único tributo a ser administrado por um Conselho Federativo, ainda sem perfil definido – posto que aquele longo artigo ainda depende de lei complementar

-, retirou autonomia financeira de Estados e Municípios para submetê-la a um Conselho composto por representantes dos entes federativos.

Ora, a perda de autonomia para definir as regras da tributação leva a questão de saber se o pacto federativo não estaria ferido e se não seria materialmente inconstitucional essa fragilização da Federação pela retirada parcial da autonomia federativa. Pessoalmente, entendemos que sim, mas temos que aguardar a opinião dos Tribunais, pois é a que valerá.

4. DA FALTA DE ESTUDOS PROJETIVOS

Outra questão que nos preocupa na promulgação da EC 132/2023 é a falta de estudos projetivos do impacto da reforma tanto nas empresas quando nos entes federativos.

Como Estados, Municípios e União não tem certeza de como seus vencimentos se comportarão, o próprio Fundo que, na plenitude da vigência do sistema deverá destinar 60 bilhões de reais tirado do orçamento da União, prevê-se que ou os contribuintes pagarão a conta ou o endividamento crescerá, pois quem ganhar de entidades federativas ficará satisfeito, quem perder terá que ser compensado. Vale dizer, para simplificar o sistema criamos 3 vezes mais dispositivos constitucionais que o do atual sistema que certamente exigirão a interpretação por parte da Suprema Corte, quando provocada por entidades públicas prejudicadas por tais disposições.

Adotou-se o regime pelo qual CBS e IBS serão cobrados no destino da operação, então toda uma sistemática terá que ser criada para calcular o imposto e os limites do exercício das competências estaduais e municipais, se quiserem alterar o peso das alíquotas nas operações internas e interestaduais. Considerando, entretanto, que vigora o regime misto de origem e destino, não houve nenhuma projeção quantitativa de como essa alteração impactará a receita de todas as entidades federativas.

À evidência, todos os problemas ainda não equacionados até o presente, a falta de cálculos autorais sobre os impactos nos orçamentos públicos e dos textos de legislações complementar e ordinária, serão debatidos neste ano e no próximo, pois não foram apresentados no Congresso Nacional.

Temos, pois, uma extensa reforma com inúmeras lacunas: não sabemos qual a alíquota dos tributos; quais serão as perdas dos Estados e Municípios, qual o custo para as empresas, nem quanto cada setor vai ganhar ou perder.

Por esta razão, cremos que quando os números e as alíquotas forem apresentadas na legislação infraconstitucional a ser produzida, todos os setores duramente impactados farão seus “lobbies” no Congresso, prevendo-se mais exceções.

Vale dizer, na discussão das leis complementares e ordinárias, todos os segmentos que tiverem acentuado aumento de tributação, como o de serviços, exercerão pressão no Congresso para exceções, o que poderá tornar alíquota básica superior a 30% da operação.

Apenas mais um ponto para reflexão. O peso da carga tributária do Brasil exterioriza também o peso da máquina burocrática esclerosada. Infelizmente, não se estuda a reforma administrativa, que aliviaria para o contribuinte o peso dos tributos, com o que o custo da máquina pública continuará sobrecarregando-o e dificultando o desenvolvimento econômico.

5. CONCLUSÃO

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.

O sistema deveria representar, portanto, muito mais uma carta do contribuinte do que um Estatuto do Poder Tributante, nada obstante hospedar instrumentos que possibilitaram considerável aumento da carga.

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 e a EC 132/2023 não foge dessa regra, sendo que, como visto, o novo procedimento adotado pelo presidente da Câmara não foi o único ponto controvertido na aprovação da proposta de emenda constitucional.

Sobre a suposta simplificação do novo sistema, é preciso lembrar que as empresas, para terem uma vida menos complicada, deverão conciliar o sistema atual com o novo durante o longo período de transição. Vale dizer, vão ter que trabalhar duas vezes: com um velho sistema cheio de problemas e com um novo cheio de lacunas. Evidentemente, terão que aprender sobre o sistema desconhecido, que triplicou o número de disposições, e o trabalho será, no mínimo, duplicado. Ou seja, para “simplificar” complicará ainda mais o sistema até 2033, caso não haja prorrogações.

Preferiríamos uma reforma na qual houvessem mudanças na legislação infraconstitucional, que é mais fácil de ser alterada, objetivando simplificá-la. Bastaria, pois, uma solução mais modesta que consistiria em reduzir as exceções de IPI, ICMS, ISS, PIS/Cofins; eliminar parcela das obrigações acessórias e simplificar a legislação infraconstitucional existente, conforme previsto na PEC 46 do Senador Guimarães.

Enfim, o futuro dirá se a reforma aprovada será a verdadeira redenção da economia, com a reindustrialização nacional, à custa da redução da tributação sobre o setor e aumento sobre agropecuária, comércio e serviços.

Um ponto, entretanto, a EC 132/2023 tem de positivo para um segmento da sociedade: contadores e advogados tributaristas terão trabalho garantido por muitos anos.