

## Opinião: Propostas da Câmara para a reforma tributária

*\*Relatório da Comissão de Reforma Tributária do Iasp (Instituto dos Advogados de São Paulo) para a diretoria*

Cuida-se de tecer aqui considerações sobre o substitutivo apresentado ao Plenário da Câmara dos Deputado pelo relator da PEC 45/2019, deputado federal Aguinaldo Ribeiro. Como se verá, o texto suscita questões constitucionais delicadas e o modelo de tributação nele contido reclama ajustes. Além disso, a conveniência e a regimentalidade da sua possível votação em Plenário, poucos dias após a

veis.



### 1. Objetivos e limites de uma reforma tributária

Para que haja "sistema tributário", as normas e estruturas de tributação devem estar organizadas sob a forma de um todo harmônico, capaz de funcionar adequadamente [1]. Ao longo dos anos o sistema tributário brasileiro adquiriu traços de irracionalidade e distanciou-se de sua lógica original, devido a vários fatores, como produção normativa excessiva (complexidade, insegurança jurídica, onerosidade) [2], atuação fiscalista das autoridades e problemas ligados à litigiosidade daí decorrente (morosidade, oscilação jurisprudencial etc.) [3–4]. Essa deterioração poderia justificar uma reforma, com o objetivo de corrigir o que está em mau estado e modernizar aquilo que possa ser modernizado.

Ocorre que eventual alteração nesse sentido tem de ser realizada dentro dos limites impostos pelo próprio perfil institucional do país, com especial atenção à forma federativa de Estado, pois, num sistema rígido (artigo 60, §4º), reformar consiste em "adotar preceitos sem bulir com princípios", sob pena de descaracterizá-lo a ponto de se chegar a uma "*Constituição diferente*" [5-6-7-8- 9-10].

É no contexto dessas balizas que o Substitutivo recém apresentado à PEC 45 suscita considerações, pois, sob o pretexto de contornar a centralização da tributação do consumo na União e os problemas de inadequação da alíquota única que estavam a impedir sua aprovação, adotou-se algo que parece um IVA dual e com três faixas de alíquotas, mas, na prática, não funcionará com autêntica dualidade, tampouco oferecerá a flexibilidade que as circunstâncias materiais exigem. Isso, sem mencionar o açodamento com que se pretende votar o texto em Plenário, apenas duas semanas após a sua apresentação, o que inviabilizaria a análise e discussão do mesmo com o cuidado necessário.

### 2. Características do modelo de tributação do consumo previsto no Substitutivo



A proposta do relator (deputado federal Aguinaldo Ribeiro) contempla a adoção de um sistema aparentemente dual, bipartido em uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) a cargo da União e um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de "competência comum" aos estados e municípios. Há, ainda, um Imposto Seletivo (IS), sobre "bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente", relacionados em lei ordinária, além de alterações pontuais em matéria de IPTU, IPVA e ITCMD.

O IBS e a CBS incidiriam sobre bens e serviços, seriam arrecadados no destino (local de consumo), teriam estruturas praticamente idênticas (fatos geradores, bases de cálculo, sujeitos passivos, faixas de tributação e regime de compensação etc.) e seriam "harmonizados" por meio da "cooperação" entre a União (contribuição) e o Conselho Federativo do imposto (artigo 156-B, §3º). Ambos teriam alíquotas padrão, reduzida e zero, estas apenas para itens especificados na própria CF/88.

Para os serviços de educação e saúde, dispositivos médicos e remédios, transporte público coletivo, **produtos rurais in natura e respectivos insumos**, itens da cesta básica e atividades artísticas e culturais, a lei complementar poderia aplicar-lhes a metade da alíquota padrão. Já a isenção ficaria adstrita a medicamentos e serviços de transporte coletivo, bem como, no que concerne à CBS, às instituições do Prouni e às empresas do programa de retomada do setor de eventos (Perse). O tema será tratado detidamente mais adiante.

O texto prevê, ainda, a manutenção da Zona Franca de Manaus e do Simples, além de regimes específicos para os setores financeiro e imobiliário, aqueles cujas características demandem tributação monofásica (combustíveis, lubrificantes etc.) e compras governamentais. O pequeno produtor rural pessoa física poderá optar por não ser contribuinte desses tributos, caso em que se autoriza a lei complementar a conceder crédito presumido aos adquirentes dos produtos rurais in natura comprados dessas pessoas.

Há, por fim, a previsão de dois fundos constitucionais, um para compensar o esvaziamento dos atuais incentivos de ICMS convalidados pela LC 160/17 e outro para financiar as ações dos entes descentralizados no fomento ao desenvolvimento local, ambos financiados pela União.

Como se verá a seguir, se aprovado, o substitutivo, **que não se fez acompanhar pela divulgação de estudos e projeções econômicas suficientes para os setores afetados**, tende a comprometer a autonomia financeira dos estados e municípios, o que, na prática, macula a Federação e, portanto, afeta um dos pilares de nosso sistema constitucional. Ademais, inclina-se a prejudicar o agronegócio (responsável, em 2022, por 24,8% do PIB nacional, cf. Cepea/USP, 2023), os prestadores de serviços e os próprios contribuintes (que, ao contrário do que o governo federal apregoa, suportarão um sensível aumento da já insuportável carga tributária).

### 3. Vícios do modelo de tributação previsto no substitutivo

#### 3.1. Redução dos poderes de estados e municípios na tributação do consumo e de sua autonomia

O sistema proposto não apresenta a descentralização necessária para que seja realmente dual. Afinal, o IBS relativo aos estados e municípios seria instituído por meio lei complementar (que se insere no processo legislativo da União) em linha com a mesma estrutura escolhida para a CBS, o que inclui a disciplina de fatos geradores, bases de cálculo, determinação de alíquotas, regimes especiais e favorecidos de tributação e sujeição passiva. Esses temas, em relação ao ICMS e ao ISS, são tratados por leis estaduais, dentro da moldura de leis complementares de normas gerais (CF, artigo 146).

Uma vez criado o imposto, ele seria administrado por intermédio de um Conselho Federativo igualmente instituído e regido por lei complementar, cujo conteúdo deverá estar em conformidade com as regras aplicáveis à CBS de competência da União. O órgão teria competência para editar normas infralegais, uniformizar interpretações em caráter vinculante, arrecadar, compensar e partilhar o IBS, bem como dirimir questões suscitadas no contencioso administrativo, com independência. Atualmente, tudo isso pode ser feito diretamente por cada estado e por cada município em relação aos atuais ICMS e ISS, poder que também deixaria de existir caso aprovado o sistema proposto.

A única previsão sobre o funcionamento do Conselho é no sentido de que haverá paridade entre o conjunto dos estados e o conjunto dos municípios. No entanto, nem o critério de distribuição dos votos (populacional, econômico ou outro), nem a espécie de maioria necessária para aprovação das deliberações (simples, qualificada ou absoluta) está previsto constitucionalmente, devendo, igualmente, ser detalhados em lei complementar.

Na prática, tudo indica que o conselho funcionará como uma sociedade, ou seja, todas as questões sensíveis dependerão de **acordo** entre os estados e os 5.570 municípios, não havendo garantias de que eles venham a efetivamente ter voz nesse órgão. Assim, decisões que todos esses entes podem na atualidade tomar individualmente passarão a depender de **acordo** entre si, sendo certo que, nas divergências que surgirão, as minorias deverão curvar-se às majorias.

Para transmitir a sensação de que alguma decisão poderá ser tomada livremente pelos estados e municípios, o substitutivo prevê que eles poderão determinar a alíquota de IBS aplicável aos itens destinados aos respectivos territórios. Sucede, todavia, que esse poder é discutível, pois só poderá ser exercido após o Senado definir a alíquota de referência para cada esfera federativa e também porque de improvável aplicação prática, como será detalhado adiante.

Noutras palavras, em comparação com o que hoje vigora em matéria de ICMS e ISS, não há como duvidar de que os estados e os municípios perderão o poder de legislar sobre tributos que lhes são verdadeiramente próprios, e terão de se contentar com um imposto em condomínio, em relação ao qual ficarão a depender de acordo no contexto de uma assembleia geral com mais de 5.597 acionistas, sujeitando-se à maioria, em caso de divergência. Isso, além de ter de seguir o disposto em lei complementar, como antes se referiu. Disso decorre que há perda de poder, o que implica redução da autonomia dos entes subnacionais.

Do exposto decorre que, exclusivamente quanto a este ponto, o modelo previsto no substitutivo não é tão distinto do IVA único e federal previsto na redação original da PEC 45, pois ele se apresenta com falsa



dualidade, pretendendo justificar uma autonomia que é meramente formal.

Aliás, em se tratando de grandes federações, sempre se respeita a autonomia das ordens parciais de governo, seja por adesão a um sistema harmonizado (como no Canadá), seja pela prevalência de sua vontade na gestão do tributo em comum (2/3 dos votos para estados, contra 1/3 para a União, na gestão do IVA indiano).

Mesmo quando a tributação do consumo é federalizada, existem modos para assegurar autonomia autêntica aos entes parciais. Exemplo disso é a Austrália, onde o IVA é da União, mas a quase totalidade dos seus recursos é distribuída aos estados. Da mesma forma, na Alemanha, além de as ordens parciais de governo serem titulares de quase a metade da arrecadação do IVA, os estados participam diretamente do processo legislativo atinente ao tributo, pelo fato de que o Senado é composto por representantes dos estados livremente escolhidos e demitidos a qualquer tempo por estes.

Ademais, a autonomia envolve a capacidade do ente de se autodeterminar quanto a questões fundamentais sem influências subjugantes. Assim, a discussão não abrange apenas saber "o que" será recebido pelo ente federado, mas "como" ele irá ter o direito de receber e "como" e "em que medida" irá poder, de maneira contínua, exercer o seu poder. Noutros termos, autonomia não é "resultado financeiro", mas "**processo de exercício de poder político**". De acordo com o substitutivo, contudo, cada ente federado deverá se submeter a deliberações circunstanciais e ad hoc tomadas por um órgão composto de quase 6.000 membros, sem que sejam definidos os critérios que irão nortear referida deliberação. Seria como um proprietário de um imóvel de condomínio horizontal se submeter a uma assembleia de 6.000 condôminos, não, porém, para definir o que fazer com as áreas comuns, mas para definir o que fazer com a sua própria propriedade (quantos quartos e banheiros deve ter, como deverá usá-la, etc.), sem que haja proporcionalidade de representação quanto ao número de lotes de que cada um é proprietário ou a sua extensão, e sem que haja qualquer diferença com relação aos lotes estarem ou não edificadas e terem esta ou aquela função ou uso. Como dizer que esse sistema garante a capacidade de os entes federados se autodeterminarem com base em regras gerais e abstratas quanto a questões fundamentais e sem influências subjugantes?

Nesse contexto, o Substitutivo retira poder dos Estados para dispor sobre tributos próprios e para cuidar sozinhos de recursos suficientes para a execução de seus objetivos. Isso esbarra na **proibição** a emendas constitucionais que pretendam "*modificar qualquer elemento conceitual da Federação*". Entre estes, releva apontar sobretudo os que respeitam às competências privativas outorgadas aos entes subnacionais [11–12]. Note-se que, como bem apontou a ministra Ellen Gracie, não há necessidade de supressão das competências desses entes para que incida a referida proibição. Basta, para tanto, que haja redução ou amesquinamento das mesmas, especialmente em matéria tributária, por serem "**pilares da autonomia dos entes políticos**" [13–14–15–16–17–18–19–20].

### 3.2. Falso poder dos entes descentralizados para fixar suas alíquotas do IBS

A confirmar o esvaziamento quase total dos poderes de estados e municípios em matéria de tributos sobre o consumo, o substitutivo prevê que todas as questões administrativas atinentes ao IBS serão decididas no bojo do Conselho Federativo. Fora deste órgão, a **única** competência que eles poderiam exercer unilateralmente seria a escolha da alíquota padrão aplicável às operações destinadas a seus territórios, para alcançar a **todos** os itens que não se enquadrassem nas hipóteses taxativas de alíquota reduzida ou isenção.

Contudo, essa é uma falsa liberdade, pois o ente só poderia alterar suas alíquotas para todos os bens e serviços, sendo-lhe vedado aplicar alíquota reduzida ou zero para algum produto, o que torna marginal o espectro de situações em que aumentos e diminuições serão possíveis. Afinal, por ter de subir ou descer alíquotas para todas as operações ao mesmo tempo, ou o ente irá **desestimular o consumo interno** ou acabará por produzir impactos intoleráveis na arrecadação (reduções).

Em relação àqueles itens que são insumos de outras cadeias produtivas, o IBS seria **neutro** para os entes de passagem (operações inicial e intermediárias), já que, na prática, cada ente receberá somente os valores correspondentes ao IBS sobre itens efetivamente consumidos em seus territórios. Daí a constatação de que, para estes, não haveria sequer o interesse do ente federativo em alterar alíquotas.

Já no que respeita aos itens prontos para consumo, aumentos substantivos poderão interferir na demanda local, sobretudo para as hipóteses em que o destino venha a ser definido como o local da entrega (regiões fronteiriças, municípios contíguos etc.), enquanto diminuições relevantes tendem a gerar quedas de arrecadação de difícil absorção. Daí ser mínima a margem para modular alíquotas.

Por essas razões, a autonomia para dispor sobre alíquotas seria bastante reduzida, senão nula, diante da impraticabilidade de efetivo manuseio do imposto para o fim de adequar a arrecadação dos entes às necessidades e vontades políticas próprias.

Como apontado pelo ministro Gilmar Mendes, "**as competências constitucionais esvaziam-se sem as condições materiais para o seu exercício**" [21]. É exatamente o que ocorreria se implementado o Substitutivo neste particular [22].

**\*\*Continua amanhã na [parte 2](#)**

[1] ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro. Revista dos Tribunais, 1968, p. 68 e ss.

[2] Banco Mundial. Doing Business – medindo a regulamentação do ambiente de negócios (2020). In: <https://portugues.doingbusiness.org>.



- 
- [3] Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) & ErnstYoung International. Desafios do contencioso tributário brasileiro(nov/2019). In: <https://www.etc.org.br>.
- [4] SOUZA, Hamilton Dias de & Szelbracikowski, Daniel Corrêa. Teoria das Cortes Superiores em matéria tributária é o que garante a segurança jurídica. In: Estudos em Homenagem a Gilberto Ulhôa Canto. ABDF, 2020.
- [5] MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires & BRANCO, Paulo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 117-150.
- [6] SILVA, José Afonso da. Comentário Contextual à Constituição. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, pp. 439-446.
- [7] BRITTO, Carlos Ayres. Teoria da Constituição. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- [8] STF, RE 587.008/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJ 02/02/2011.
- [9] STF, ADI 2024/DF. Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Plenário, DJ 22/06/2007.
- [10] SILVA, Jose Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo.36ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013. PP. 68-70.
- [11] SILVA, José Afonso da. *Op. cit. ibid.*
- [12] DIAS DE SOUZA, Hamilton & FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e a Federação. In: Pesquisas Tributárias (nova série) n. 8. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2002, pp. 58-106.
- [13] MENDES, Gilmar Ferreira. *Op. cit.* PP. 143-144.
- [14] SALDANHA, Nelson; REIS, Palhares Moreira; HORTA, Raul Machado. Formas simétrica e assimétrica do federalismo no estado moderno. In: Estudos jurídicos, políticos e sociais em homenagem a Glaucio Veiga. Curitiba: Juruá, 2000. p. 260;
- [15] STF, ADI 2024-DF, Relator Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 03.05.2007, DJ 21.06.2007.
- [16] STF, RE 591.033, Relatora Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, j. 17.11.2010, DJ 24.02.2011.
- [17] STF, ADI 4228- DF, Relator Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 01.08.2018, DJ 10.08.2018.
- [18] STF, ADI-MC 926-5, voto do Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 1º/9/93, DJ 6/5/94.
- [19] DIAS DE SOUZA, Hamilton. Contribuições de intervenção no domínio econômico. São Paulo: IOB, 2001, p 19.



[20] DIAS DE SOUZA, Hamilton. Contribuições, medidas provisórias e reforma tributária. In: R.I.N., n. 20/13.

[21] Voto do Min. Gilmar Mendes na ADO 25-DF, STF-Pleno, DJ 12/08/17.

[22] voto do Min. Celso de Mello na ADI 1374, STF-Pleno, DJ 17/10/18.

### **Meta Fields**