

ROQUE ANTONIO CARRAZZA

# ICMS

**20ª edição,**

revista e ampliada, até a EC n. 132/2023

(com anotações acerca da Reforma Constitucional da Tributação sobre o Consumo)

2024

## Capítulo XXV

# ANOTAÇÕES ACERCA A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO, REALIZADA PELA EC 132/2023

**1.** Introdução. **2.** Inconstitucionalidades da Emenda Constitucional 132/2023, no que se refere ao IBS. **3.** Algumas leis complementares previstas na EC 132/2023, relativas ao IBS: **3.1** A lei complementar prevista no art. 156-A da CF – **3.2** As leis complementares previstas no art. 156-B da CF – **3.3** A lei complementar prevista no art. 156-B, § 8º, da CF – **3.4** A lei complementar prevista no art. 149-C, §§ 1º e 2º, da CF – **3.5** A lei complementar prevista no art. 195, V, da CF – **3.6** A lei complementar prevista no art. 9º da EC 132/2023 – **3.7** As leis complementares previstas no art. 92-B, *caput* e nos §§ 2º, 3º e 6º, do ADCT – **3.8** A lei complementar prevista no parágrafo único do art. 124 do ADCT – **3.9** A lei complementar prevista no § 4º do art. 125 do ADCT – **3.10** A lei complementar prevista no art. 126, III, do ADCT – **3.11** As leis complementares previstas no art. 130, *caput* e § 10, do ADCT – **3.12** As leis complementares previstas nos §§ 2º a 5º do art. 131 do ADCT – **3.13** As leis complementares previstas nos §§ 4º a 13 do art. 9º do ADCT – **3.14** A lei complementar prevista no § 3º do art. 132 do ADCT – **3.15** As leis complementares previstas no art. 134, *caput* e § 6º, do ADCT – **3.16** A lei complementar prevista no art. 135 do ADCT – **3.17** As demais leis complementares previstas no ADCT, pela EC 132/2023. **4.** Considerações finais.

## 1. INTRODUÇÃO

*I* – A nosso sentir, a EC n. 132/2023, aprovada às pressas por um Congresso Nacional desinteressado em prestigiar o *princípio federativo* e em proteger os direitos fundamentais dos contribuintes, derruiu, em boa parte, nossa tradição jurídica, ignorando o indiscutível valor político e social da antiguidade dos institutos tributários.<sup>1</sup>

Em bom rigor, os Senadores e Deputados Federais, ao invés de buscarem as causas do mau funcionamento do sistema tributário plasmado pela Constituição – entre as quais se insere, sem sombra de dúvida, a não edição das leis que o tornariam mais justo –, irresponsavelmente optaram por lhe derrubar os alicerces, com a tranquilidade de quem edita o mais singelo dos atos normativos.<sup>2</sup>

1. Cabe, aqui, invocar o célebre ditado, muito popular entre os tributaristas: “Imposto bom é imposto velho”.  
2. A EC 132/2023 foi aprovada pela Câmara dos Deputados, sem que a maioria dos seus integrantes tivesse ciência do conteúdo da PEC 45/2019 reformada. Deveras, alguns Deputados Federais tiveram acesso ao

**Ia** – Sendo mais específicos, o Congresso Nacional, em lugar de dar à estampa as leis que assegurariam o adequado funcionamento do sistema tributário, preferiu o caminho mais cômodo da acriteriosa alteração dos seus fundamentos, a despeito das advertências que eram diuturnamente feitas pelos especialistas no assunto.<sup>3</sup>

Deixaram de perceber os arautos da EC 132/2023 que uma reforma constitucional tributária não pode se limitar a resolver problemas econômicos, mas, pelo contrário, deve levar em conta que o Brasil, por força de *cláusulas pétreas* contidas em sua Carta Magna, é uma federação, na qual a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal são juridicamente iguais. Também deve considerar que tais entes de direito público interno foram credenciados, pelo poder constituinte originário, a instituir, em caráter privativo, os tributos de suas competências, o que lhes garantiu a autonomia financeira e, com ela, a jurídica.

Ora, é ponto pacífico que sem autonomia jurídica se esboroa a Federação, matéria – nunca é demais pontuar – insuscetível de alteração por emenda constitucional.

**Ib** – E nem se diga que os Senadores e Deputados Federais não foram alertados a respeito, por quem tem formação jurídico-tributária. Preferiram fazer ouvidos moucos às dezenas de operadores do Direito que, sob o compromisso de seus graus, insistiam que o poder reformador do Congresso Nacional não alberga a competência para aprovar a maior parte dos dispositivos da PEC 45/2019 reformada.<sup>4</sup>

**Ic** – O certo é que os congressistas, sem embargo das suas eventuais boas intenções – até porque, de acordo com o governo federal, a mídia e os representantes da indústria, a PEC 45/2019 reformada resolvia a problemática da nossa tributação do consumo e alavancava o progresso do País –, acabaram por endossar uma série de inconstitucionalidades, que, segundo estamos convencidos, deverão ser judicialmente afastadas.

Muito bem, chegados a esse ponto, revela-se pertinente desvendar a gênese das cinco que tismam a EC 132/2023, na parte em que disciplina a tributação sobre o consumo.

**II** – Segundo nos foi informado, os redatores do anteprojeto, que veio a se transformar na PEC 45/2019, deixaram-se conduzir pela admiração que nutriam pelo IVA (*taxe sur la valeur ajoutée*) e conceberam o IBS (imposto sobre bens e servi-

---

texto, minutos antes do início da sessão, ao passo que a maioria só o conheceu uma semana depois de aprovado.

Já no Senado da República houve o cuidado de manter as aparências. Tanto que fomos convidados, ao lado de outros estudiosos da Ciência do Direito Constitucional Tributário, a prestar esclarecimentos à Comissão de Constituição e Justiça da Casa. A bem da verdade, porém, quase todos os senadores não demonstraram o menor interesse no que lhes foi dito, de sorte que saímos com a sensação de havermos perdido nosso latim.

3. Por indeclinável imperativo de justiça, não podemos deixar de mencionar a verdadeira cruzada, em favor da preservação do nosso sistema constitucional tributário, encetada pelos eminentes Professores Ives Gandra da Silva Martins, Paulo de Barros Carvalho, Misabel Derzi, Humberto Ávila, Hamilton Dias de Souza, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Luís Eduardo Schoueri, Fernando Facury Scaff, Edvaldo Brito, Gustavo Brigagão, Paulo Ayres Barreto e Everardo Maciel, entre dezenas de outros especialistas de igual porte intelectual.
4. Texto que serviu de base para a aprovação de afogadilho da EC 132/2023, às vésperas do recesso parlamentar.

ços), sem se darem conta da existência, em nosso direito constitucional, de barreiras jurídicas intransponíveis, que impedem que esse tributo substitua o ICMS e o ISS e, pior, que seja criado pela União, por meio de lei complementar. Ignoraram – tornamos a escrever – que não estavam investidos do *poder constituinte originário*, mas simplesmente do *poder reformador* da Constituição Federal.

**III** – Também se nos afigura inaceitável, ao lume de nosso ordenamento jurídico, a parcial desconstitucionalização do sistema tributário, levada a efeito pela EC 132/2023, quando conferiu à lei complementar a competência para estruturar a regra-matriz do IBS, que deverá ser a mesma da CBS (cf. art. 156-A da CF), essa de competência da União.

**IV** – Como se vê, acabou prevalecendo a vontade de restrito número de tecnocratas, que, ignorando olímpicamente as vedações constitucionais, transplantaram, para nosso ordenamento jurídico, soluções e institutos tributários que ele não aceita. Esqueceram-se de que, no Brasil, os princípios fundamentais da tributação se encontram no Texto Magno e que, portanto, nessa matéria, não é possível importar, sem severo rigor científico, doutrinas e normas jurídicas, ainda que alhures tenham se revelado úteis e oportunas.<sup>5</sup>

Além disso, tais “especialistas” manifestaram profundo desprezo por nossas tradições e valores culturais, que remontam às Ordenações e ao Império, e sofreram substanciais influências tanto do sistema constitucional norte-americano, quanto do administrativo europeu.

**V** – Sempre a respeito, não excede dizer que os princípios federativos, da autonomia municipal, da anterioridade, da tipicidade fechada, da estrita legalidade, da irretroatividade *in peius* etc., somados ao cuidado com que a nossa Carta Magna traçou as regras-matrizes das várias figuras exacionais, negaram às pessoas políticas maior autonomia na criação *in abstracto* dos tributos de suas competências.

Por outro lado, é importante ter presente que, no Brasil, é vedada até mesmo a discussão de projetos que tenham a potencialidade de conduzir à abolição do princípio federativo e dos direitos fundamentais dos contribuintes (cf. art. 60, § 4º, I e IV, da CF)

**VI** – Nada obstante, o Congresso Nacional desatendeu às indeclináveis exigências do nosso ordenamento constitucional, e trasladou para cá modelos tributários alienígenas. Entre eles, voltamos a mencionar o IVA, que, inclusive, já não goza de muito prestígio nos países onde é adotado, a ponto de se falar em substituí-lo por tributo mais bem ajustado à economia digital.<sup>6</sup>

---

5. Praticamente todos os sistemas tributários estrangeiros são marcados pela extrema simplicidade. Sirva-nos de exemplo a Itália, cujo Parlamento trata do assunto com grande desenvoltura, porque a Constituição local se limita a estatuir que os tributos devem ser criados por meio de lei e os impostos precisam levar em conta a capacidade econômica dos contribuintes. O mesmo laconismo está presente nas Constituições francesa, alemã, espanhola, portuguesa e norte-americana, entre inúmeras outras. Em nosso País, pelo contrário, a Lei Maior Tributária é a própria Constituição, pois contém dezenas de princípios e centenas de regras que praticamente deixaram o legislador (complementar e ordinário) na posição de mero executor de seus minuciosos comandos.

6. Na Europa já se planeja a taxação da economia digital, seja para costear o problema, sempre crescente, das evasões geradas pelos paraísos fiscais, seja para melhor financiar a previdência social. Assim, tudo

**VII** – De mais a mais, nosso sistema constitucional, inclusive na parte que disciplina a tributação do consumo, é de excelente qualidade, fruto do trabalho pertinaz e constante de dezenas de anos de estudos e meditações de grandes juristas. O que vinha impedindo que funcionasse a contento era sua aplicação, por uma série de fatores negativos, entre os quais, a falta de espírito cívico dos nossos legisladores, o excesso de protecionismo a alguns setores econômicos, o descaso pelos comandos insertos na Lei Maior e, infelizmente, a desenfreada corrupção.

**VIII** – Não se sustenta, pois, o argumento de que a EC 132/2023 era imprescindível, porque a tributação do consumo, no Brasil, deixa a desejar, em termos de justiça fiscal. É que tal deficiência, se existente, não deve ser debitada à Constituição – que, na parte tributária, é intrinsecamente boa –, mas aos seus aplicadores; a saber: a) ao Poder Legislativo, que não tem dado à estampa as leis que tornariam o IPI, o ICMS, o PIS, a COFINS e o ISS mais equânimes e razoáveis; b) ao Poder Executivo, que tem abusado da faculdade regulamentar, inovando inauguralmente a ordem jurídico-tributária por meio de decretos, portarias e até atos administrativos; e c) ao Poder Judiciário, que, amiúde, troca a toga pela pasta da Fazenda, e ao invés de aplicar contenciosamente a Constituição e as leis aos casos concretos, tem efetuado cálculos e projeções, como se o direito do contribuinte seja maior ou menor dependendo dos valores monetários em jogo.

Destarte, não fazia sentido alterar a Constituição Federal apenas porque os Poderes e as autoridades incumbidas de cumprir-lhe os mandamentos, os vinham aplicando de modo inadequado, deixando, assim, de lhes dar plena eficácia. Sendo mais específicos, enquanto não se eliminassem tais cincas, descabia condenar nossa tributação sobre o consumo, até porque qualquer regime fiscal sofreria inevitável aniquilamento, sob o domínio de tão destrutivas circunstâncias.

Logo, equivocaram-se os autores do anteprojeto da PEC 45/2019 quando atribuíram à estrutura constitucional do IPI, do ICMS, do ISS, do PIS e da COFINS as deficiências, lacunas e distorções que os permeiam. Deveriam, ao invés de bulirem na Constituição, ter-se empenhado para que a legislação a ela fosse ajustada.

Vejamos, agora, algumas cincas que tismam a EC 132/2023, no que se refere ao IBS.

## **2. INCONSTITUCIONALIDADES DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023, NO QUE REFERE AO IBS**

**I** – A Ementa Constitucional n. 132/2023, sem embargo das loas que tem merecido dos políticos em geral, padece, também em relação ao IBS, de uma série de inconstitucionalidades, que, por óbvio, não podem prevalecer.

**II** – Anotamos, preliminarmente, que a EC 132/2023, fruto da PEC 45/2019 reformada, padece de insanável vício formal, já que sua aprovação na Câmara dos Deputados descumpriu o processo que deve presidir as alterações da Carta Magna.

---

indica que o IVA, dada sua insuficiência em fazer frente às novas realidades econômicas e comerciais, está prestes a desaparecer.

Vai daí que a EC 132/2023, sem embargo de suas inconstitucionalidades, nasceu, em relação ao IBS e à CBS, desatualizada.

**IIa** – De fato, a PEC 45/2019, em sua versão original, foi aprovada, em 2020, pela Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados. Entretanto, em razão da pandemia causada pela Covid-19, a Proposta deixou de ser votada pela Comissão Especial, no prazo de quarenta sessões. Nada obstante, em 2021, o Presidente da Câmara, sem qualquer previsão no Regimento Interno da Casa,<sup>7</sup> avocou a Proposta ao Plenário e criou um grupo informal,<sup>8</sup> incumbindo-o de elaborar um Substitutivo, o que de fato aconteceu.

Tal Substitutivo, por diferir substancialmente da PEC 45/2019 – que, por exemplo, não previa o IBS dual, nem o Comitê Federativo –, deveria, antes de ser votado pelo Plenário da Câmara dos Deputados, ter passado pelo crivo das instâncias oficiais da Casa (a Comissão de Constituição e Justiça e a Comissão Especial), sendo certo que a omissão não foi suprida pela concordância dos líderes das bancadas.<sup>9</sup>

**IIb** – Além disso, deixou de ser observado o disposto no art. 202, § 6º, do Regimento Interno, que determina que as propostas de emenda à Constituição devem

7. Tanto isso é certo, que, para justificar a avocação, o Presidente da Câmara dos Deputados sustentou haver aplicado, por analogia, o disposto no art. 52, § 6º, do Regimento Interno, que, no entanto, só cabe quando a medida, além de necessária, proporcional e adequada às circunstâncias, envolve matéria de menor relevo, o que não era o caso, já que se tratava de uma PEC que alterava profundamente a tributação do consumo.

Para melhor esclarecimento do assunto, tomamos a liberdade de reproduzir o art. 52, do Regimento Interno da Câmara dos Deputados: “Art. 52. Excetuados os casos em que este Regimento determine de forma diversa, as Comissões deverão obedecer aos seguintes prazos para examinar as proposições e sobre elas decidir: I- cinco sessões, quando se tratar de matéria em regime de urgência; II- dez sessões, quando se tratar de matéria em regime de prioridade; III- quarenta sessões, quando se tratar de matéria em regime de tramitação ordinária; IV - o mesmo prazo da proposição principal, quando se tratar de emendas apresentadas no Plenário da Câmara, correndo em conjunto para todas as Comissões, observado o disposto no parágrafo único do art. 121.

“§ 1º. O Relator disporá da metade do prazo concedido à Comissão para oferecer seu parecer.

“§ 2º O Presidente da Comissão poderá, a requerimento fundamentado do Relator, conceder-lhe prorrogação de até metade dos prazos previstos neste artigo, exceto se em regime de urgência a matéria.

“§ 3º. Esgotado o prazo destinado ao Relator, o Presidente da Comissão avocará a proposição ou designará outro membro para relatá-la, no prazo improrrogável de duas sessões, se em regime de prioridade, e de cinco sessões, se em regime de tramitação ordinária.

“§ 4º. Esgotados os prazos previstos neste artigo, poderá a Comissão, a requerimento do Autor da proposição, deferir sua inclusão na Ordem do Dia da reunião imediata, pendente de parecer. Caso o Relator não ofereça parecer até o início da discussão da matéria, o Presidente designará outro membro para relatá-la na mesma reunião ou até a seguinte.

“§ 5º A Comissão poderá, mediante requerimento de um terço de seus membros, aprovado pela maioria absoluta da respectiva composição plenária, incluir matéria na Ordem do Dia para apreciação imediata, independentemente do disposto nos parágrafos anteriores, desde que publicada e distribuída em avulsos ou cópias. Não havendo parecer, o Presidente designará Relator para proferi-lo oralmente no curso da reunião ou até a reunião seguinte.

“§ 6º. *Sem prejuízo do disposto nos §§ 4º e 5º, esgotados os prazos previstos neste artigo, o Presidente da Câmara poderá, de ofício ou a requerimento de qualquer Deputado, determinar o envio de proposição pendente de parecer à Comissão seguinte ou ao Plenário, conforme o caso, independentemente de interposição do recurso previsto no art. 132, § 2º, para as referidas no art. 24, inciso II”* (grifamos).

8. A confirmar que o grupo era informal, temos o fato de que ele foi composto sem a observância da imprescindível proporcionalidade partidária.

9. Os líderes das bancadas atropelaram o direito dos demais Deputados Federais de terem ciência da importante matéria que estava sendo analisada e de eventualmente sobre ela se pronunciarem, seja de modo direto, seja por intermédio de seus representantes nas Comissões.

ser submetidas “a dois turnos de discussão e votação, com interstício de cinco sessões”, justamente para que os parlamentares possam refletir sobre o significado e o alcance que a alteração constitucional terá, caso venha a ser aprovada.

O que houve, na realidade, foi apenas a aprovação, em 6.7.2023, do Requerimento 2.150/2023, dos líderes dos partidos, que pleitearam a quebra do interstício de cinco sessões. No dia seguinte (7.7.2023) a PEC 45/2023 reformada, foi aprovada em dois turnos, em um intervalo de poucas horas, e seguiu para o Senado.

E isso tudo – não custa insistir –, sem que a maioria dos parlamentares tomasse efetivo conhecimento do que, afinal, estavam aprovando.

**Iic** – O que sucedeu depois, foi muito bem relatado e avaliado por Kiyoshi Harada, *verbis*: “O texto aprovado açodadamente pela Câmara, parcialmente alterado pelo Senado Federal e novamente apreciado pela Câmara em sessão relâmpago (votação em dois turnos no mesmo dia), resultou em um conjunto amorfo de 491 normas prolixas e confusas, às vezes, conflitantes entre si.

“Trata-se de uma reforma tributária subversiva que estimula litígios, confrontos e mina o sagrado princípio da segurança jurídica, fazendo com que todos vivam em estado de perplexidade, sem saber e nem poder prever o que irá acontecer no dia seguinte”.<sup>10</sup>

**IId** – Ora, como o Direito vive de formas, o atropelo do devido processo legislativo já bastaria para inquirar de nulidade a EC 132/2023.

Não ignoramos, contudo, que, no atual momento em que vive o País, falar em requisitos formais é raiar no ridículo. Fica feito, porém, o registro, na esperança, sempre renovada, de que nossa Suprema Corte avalie juridicamente a matéria.

**III** – Cumpre notar, ainda, que o discurso do político é diferente do discurso do jurista. O político vê a reforma tributária pelo ângulo da conveniência e da oportunidade, ao passo que o jurista a analisa ao lume do sistema normativo, especialmente o constitucional.

Isso é facilmente explicável: o que parece simples para o leigo em Direito, que se fia na aparência, em geral é complexo para o especialista, que se aprofunda no assunto que lhe é submetido, pois conhece os problemas a ele subjacentes, além de não ignorar que “nem tudo o que reluz é ouro”.

**IIIa** – O jurista sabe, por exemplo, que nossa Constituição é *rígida*, na medida em que, além de ter *força formal* superior à dos demais diplomas normativos, demanda, para ser modificada, a observância de processos especiais, nela expressamente previstos (votação bicameral e em dois turnos, *quorum* qualificado de três quintos, obediência às *cláusulas pétreas* etc.).

**IIIb** – O jurista também não ignora que as normas jurídicas veiculadas em emendas constitucionais, leis, decretos, portarias, atos administrativos, provimentos etc., somente valem, enquanto se harmonizam com os grandes princípios que, por da-

10. “A amalucada reforma tributária irá tirar o sono de todos, no mínimo, durante os próximos 50 anos”, in *Jusnavigandi*, de 6.2.2024 (texto disponível em <https://jus.com.br/artigos/108345/a-amalucada-reforma-tributaria-ira-tirar-o-sono-de-todos-no-minimo-durante-os-proximos-50-anos>).

rem sustentáculo à Carta Magna, devem ser interpretados de modo a possibilitar a prevalência dos valores e interesses que protegem, não sendo dado aos seus aplicadores usar das próprias idiosincrasias, para “corrigir” o que, segundo supõem, neles está posto de modo inadequado.

**IV** – Fora isso, o momento para uma reforma tributária era inoportuno. A pandemia da *Covid-19* deixara um clima de insegurança e incerteza, quando não, de medo, aumentando o contingente de pessoas em condições de pobreza (ou de extrema pobreza) e acarretando uma queda alarmante das atividades comerciais, industriais, agropecuárias e, de modo especial, às ligadas ao setor de serviços.

Inexistia clima, portanto, para uma mudança radical da tributação sobre o consumo, o que, como é incontroverso, exige reflexão, diálogo com todos os setores da sociedade, consenso político e consulta aos especialistas (economistas, advogados, professores de direito, financistas, representantes dos vários segmentos da sociedade e assim por diante), além, é claro, de estudos cuidadosos sobre as repercussões setoriais e os impactos nos preços que a medida causaria.

**V** – Todavia, não podemos negar que havia um clamor nacional por uma grande reforma da tributação, explicável, entre outros fatores, pelas exigências burocráticas descabidas, pelo baixo retorno, às pessoas físicas e jurídicas, dos recursos por ela gerados, bem como pela carga fiscal acriteriosa e injusta, que suportavam (e ainda suportam).<sup>11</sup>

Contribuíram para esse anseio geral (i) a complexidade e o grande número de obrigações acessórias a cumprir, (ii) a obsolescência da legislação em vigor, diante da nova realidade econômica, representada pela economia digital e, (iii) a regressividade excessiva, na tributação do consumo.

**Va** – Com efeito, pesquisas recentes revelam que, nos tributos que a Economia rotula de “indiretos”, como o IPI e o ICMS (que oneram o consumo de produtos, mercadorias e serviços, inclusive os essenciais), as pessoas mais pobres suportam, proporcionalmente aos seus ganhos, uma carga fiscal maior do que as mais ricos.

A iniquidade, no entanto, poderia ter sido facilmente corrigida por meio da edição de leis complementares e ordinárias, afinadas com os ditames da Constituição Federal, que manda respeitar a vida, a saúde, o mínimo existencial, o bem-estar social e a dignidade da pessoa humana, entre outros direitos fundamentais.

**Vb** – Não era preciso, pois, destruir o edifício da tributação sobre o consumo e, com ele, o resultado de atilados estudos de grandes tributaristas, para que pudesse imperar a justiça fiscal. Aliás, há vários economistas que sustentam que a EC 132/2023 não a alcançará, apesar dos bons propósitos dos que a conceberam, pois onerará, ainda mais, os consumidores finais.

**VI** – Por outro lado, não se deve perder de vista que o aludido caos tributário se deve igualmente ao altíssimo grau de litigiosidade entre as Fazendas Públicas e os

---

11. Fala-se que a carga fiscal brasileira é a maior do mundo. Mas, na verdade, ela está na casa dos 33% do PIB (vale dizer, na média dos países europeus), abaixo, por exemplo, da carga fiscal da Dinamarca, que é de 45% do seu PIB e é suportada, sem reclamações, pelos contribuintes. Por quê? Porque lá, ao contrário do que ocorre no Brasil, o retorno que o contribuinte recebe, em termos de educação, saúde, segurança, cultura etc., satisfaz suas expectativas.

contribuintes.<sup>12</sup> De fato, a maior parte das demandas que abarrotam o Poder Judiciário gira em torno de questões tributárias, o que seria minimizado, caso se desse maior ênfase às soluções alternativas de conflitos (v.g., as transações e arbitragens, em matéria fiscal) e houvesse um diálogo constante entre o Fisco e os Contribuintes, em busca do sempre desejável consenso.<sup>13</sup>

**VII** – Também não se levou em conta que, antes de votar a reforma tributária, era imprescindível levar a cabo a reforma administrativa, a fim de reduzir nossa decadente e irracional burocracia e conter os gastos sempre crescentes com a máquina estatal, especialmente os advindos do pagamento dos vencimentos e aposentadorias dos servidores e das pensões dos seus dependentes.

**VIII** – Esqueceram-se, em suma, os entusiastas da EC 132/2023, que, mais adequado do que aumentar a arrecadação tributária, é diminuir a despesa pública. Vale, a respeito, a sábia advertência de Winston Churchill: “Uma nação que tenta prosperar à base de impostos é como um homem deitado no chão, com os pés em um balde, tentando levantar-se puxando-o pela alça”.

**IX** – Independentemente disso, porém, cada parte interessada desejava a reforma tributária de seus sonhos.

O contribuinte, a ansiava na esperança de que viesse a diminuir a carga fiscal e que os valores arrecadados revertissem em seu benefício, propiciando-lhe mais lazer, mais cultura, mais segurança, mais educação, mais saúde, e assim por diante. Queria, ainda, que simplificasse o sistema arrecadatário e fosse capaz de gerar mais empregos.

As pessoas políticas, de seu turno, almejavam, por meio da reforma tributária, arrecadar mais, para atender ao aumento sempre crescente dos seus gastos públicos. E, isso, ainda que à custa da diminuição da arrecadação fiscal das demais.

Tais visões diferentes, nos remetem a célebre frase de Anton Tchekhov, grande romancista russo do Século XIX: “Quando, para uma mesma moléstia, são prescritos vários tratamentos, é sinal de que ela não tem cura”.

Feitas essas observações, passamos a examinar o mérito da EC 132/2023.

**X** – Lembramos que, das várias propostas de emenda constitucional tributária que tramitavam nas duas Casas do Congresso Nacional, acabou prevalecendo a PEC

12. Segundo pensamos, para diminuir tal litigiosidade, se mostra imprescindível a aprovação urgente de um código de processo administrativo-tributário.

A ideia não é nova: na década de 1980, foi constituída uma comissão presidida pelo então Ministro da Fazenda (Mário Henrique Simonsen) e integrada pelos Professores Geraldo Ataliba e Gilberto de Ullhôa Canto, para que tratassem do assunto. Os trabalhos iam de vento em popa quando o ministro foi demitido e, com isso, tudo o que fora feito se perdeu.

Agora, perpassados mais de quarenta anos, foi elaborado um anteprojeto de Código de Processo Administrativo-Tributário, por uma comissão presidida pela Ministra Regina Helena Costa, do STJ. Aguardamos, otimistas, que ele logo seja votado, aprovado e posto em vigor, depois de passar – é claro – pelo cadinho dos debates parlamentares.

13. Faltou no Brasil, ao contrário do que acontece, por exemplo, nos Estados Unidos, um diálogo profícuo entre o Poder Público e os contribuintes. Lá, eles negociam, chegam a um acordo e, com isso, evitam a maioria dos conflitos.

45/2019 reformada,<sup>14</sup> cujo embrião foi elaborado pelo *Centro de Cidadania Fiscal* e recebeu adinículos da PEC 110/2019.

Na parte que ora nos interessa, a PEC 45/2019 reformada, foi convertida na EC 132, de 21.12.2023, que unificou o IPI, o PIS, a COFINS, o ICMS e o ISS, num imposto dual, a ser instituído por lei complementar nacional; a saber: a) o IBS (imposto sobre bens e serviços), cujo produto será repartido com os Estados, os Municípios e o Distrito Federal; e, b) a CBS (contribuição de bens e serviços), cujo produto ficará nos cofres da União.

**Xa** – Segundo estamos convencidos, por traz desse quadro se encontra o propósito de desconstitucionalizar a tributação sobre o consumo, de modo a permitir que as garantias do contribuinte e as limitações ao poder de tributar naveguem ao sabor mercurial das conveniências ocasionais do Tesouro ou das momentâneas “razões de Estado”. Infelizmente, na EC 132/2023 prevaleceu a vontade de setores tecnocráticos, obcecados em resolver problemas fiscais, reais ou imaginários, ainda que ao arpejo dos compromissos com a democracia e das *cláusulas pétreas*, plasmadas na Constituição Federal.

**Xb** – Além disso, os Estados de maior envergadura econômica – caso de São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul – experimentarão, com a reforma da tributação sobre o consumo, grande perda de arrecadação, pois o produto do IBS, ao lhes ser distribuído, levará em conta critérios outros, que não os dos montantes das operações e prestações realizadas em seus territórios.

**Xc** – E nem se alegue que os Estados prejudicados serão ressarcidos das perdas que fatalmente sofrerão, pois tudo dependerá da legislação infraconstitucional a ser aprovada e passará pelos caminhos burocráticos do referido Comitê Gestor. A julgar pelo que aconteceu com as compensações das perdas de ICMS, previstas na Lei Kandir, que data de 1996, e que nunca ocorreram, não podemos deixar de ser pessimistas, a respeito do assunto.

**Ixd** – Tirante isso, os mentores da PEC 45/2019 não atentaram para a verdade cediça de que nenhuma reforma constitucional tributária pode fazer nascer impostos simples. De fato, com o grau de complexidade da economia nacional, não passa de devaneio imaginar que possa haver impostos a um tempo, simples, justos e propiciadores de elevada arrecadação fiscal.

**XI** – Também a EC 132/2023 determinou a criação, por meio de lei complementar, de um Comitê Gestor, que terá a incumbência de lançar, receber e distribuir o produto da arrecadação do IBS, entre os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. O órgão será integrado por 54 membros; a saber: a) 27, representando os Estados e o Distrito Federal (1 representante de cada Estado e 1, do Distrito Federal); e, b) 27, representando os Municípios (13, os de maior arrecadação e, 14, os outros Municípios, de acordo com vários critérios, como o do número de habitantes

---

14. A PEC 45/2019 foi consideravelmente reformulada pela Câmara dos Deputados, mas não teve alterado seu número, para camuflar o fato de que não se estava a apreciar uma nova proposta de emenda constitucional. Graças a esse artifício, aquela Casa Legislativa aprovou o texto, em primeira discussão e, algumas horas depois, como já vimos, o ratificou no segundo turno, passando ao largo do devido processo legislativo, que exige, para tanto, um interregno de cinco dias.

locais). Suas deliberações serão aprovadas por maioria absoluta, desde que a maioria dos representantes estaduais corresponda a mais de 60% da população do País.

**XII** – Do exposto, é fácil notar que os Estados, os Municípios e o Distrito Federal ficarão à margem do processo de criação e arrecadação do IBS, sendo apenas os destinatários do produto de sua arrecadação, o que é típico dos Estados Unitários e não dos Estados Federais.

Ora, tais novidades, somadas à “delegação” ao Congresso Nacional de amplos poderes para, por meio de lei complementar, “concluir” a construção dos principais aspectos da reforma da tributação do consumo, incentiva a evasão fiscal e a informalização da Economia, além de superonerar as atividades produtivas, em especial as desenvolvidas pela classe média.

**XIII** – Também, como já referido, a EC 132/2023 fere fundo o *princípio federativo*, entre outros motivos porque retira dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal o protagonismo do IBS.

**XIIIa** – Não bastasse isso, ao proibi-los de concederem quaisquer benefícios, incentivos ou isenções, relacionados a esse imposto, retirou-lhes a autonomia política, vale dizer, a capacidade de instituí-lo e modulá-lo de acordo com as peculiaridades econômicas, sociais e geográficas locais.

**XIIIb** – E nem se diga que a permissão de alterar as alíquotas do IBS – mera competência instrumental – lhes assegurou a liberdade de dispor, com critérios próprios, desse tributo sobre o consumo.<sup>15</sup> Esta só estaria garantida se lhes fosse facultado outorgar tais benesses, ainda que dentro de algumas balizas, a serem explicitadas em lei complementar nacional, em ordem a evitar a nefasta “guerra fiscal”.

**XIV** – Ademais, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, embora possam alterar as alíquotas do IBS, deverão, ao fazê-lo, obedecer a uma série de parâmetros (v.g., a *alíquota de referência* a ser fixada pelo Senado e a estipulação de isenções e reduções taxativas, seguidas da recomposição das perdas de arrecadação que causarão os aumentos e diminuições para todos os itens), que reforçam a fragilização da autonomia política e financeira desses entes federativos.<sup>16</sup>

15. Tanto isso procede que, em muitos Estados Unitários, como a Itália, a Espanha e a França, as Províncias e as Municipalidades também têm a faculdade de manipular – aliás, de forma muito mais larga – as alíquotas de alguns tributos criados pelo Ente Central e, nem por isso, se transformam numa Federação.

16. Como o IBS “terá legislação única e uniforme em todo o território nacional” (cf. art. 156-A, IV, da CF), restará, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, a faculdade de fixar as alíquotas do IBS (cf. art. 156-A, V, da CF), fora do padrão traçado pelo Senado Federal, mas seus eventuais aumentos ou diminuições deverão ser uniformes “para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas” na Constituição (cf. art. 156-A, VI, da CF), o que, por óbvio, reduz a margem de manobra dessas unidades federadas.

Sobremais, tal parâmetro é ainda mais angusto, na medida em que, em havendo redução das alíquotas do IBS, elas não poderão acarretar a diminuição proporcional das “alíquotas singulares de referência” fixadas pelo Senado Federal (cf. art. 156-A, XII, da CF), o que diminui essa possibilidade, pois veda o comprometimento das finanças locais. Além disso, é pouco provável que essas pessoas políticas, sabidamente às voltas com grandes problemas de caixa, tenham condições reais de suportar os resultados financeiros de uma redução geral da carga econômica do IBS.

Quanto às majorações de alíquotas, elas são ainda menos prováveis. Valem, a propósito, as argutas observações de Hamilton Dias de Souza; *verbis*: “Como a tributação é concentrada no destino, providências desse tipo poderão implicar fuga de mercados consumidores, em busca de melhores preços. Exemplo:

**XV** – Sempre a propósito, permitimo-nos observar que a EC 132/2023 perdeu a grande oportunidade de determinar a exclusão, da base de cálculo do IBS (e, também da CBS), das perdas com inadimplências sofridas pelos contribuintes. Uma crítica que sempre foi feita ao ICMS, ao ISS, ao PIS e à COFINS diz respeito ao fato de tais tributos incidirem sobre as receitas da empresa, aferidas segundo a emissão das respectivas notas fiscais. Assim, vendida a mercadoria ou prestado o serviço, é emitida a nota fiscal e, de acordo com ela, o tributo é recolhido aos cofres públicos. Contudo, caso o cliente deixe de pagar a empresa pelo bem adquirido ou pelo serviço tomado, não há qualquer possibilidade de estorno dos tributos recolhidos.

No entanto, embora o assunto não tenha sido tratado na EC 132/2023, nada impede que a lei complementar que vier instituir o IBS (e também a CBS) altere essa sistemática, uma vez que nada justifica exigir tributo do contribuinte, por uma operação ou prestação que lhe gerou prejuízos.<sup>17</sup>

**XVI** – Por igual modo, não podemos deixar de censurar o prazo excessivamente longo de concretização da reforma da tributação sobre o consumo.<sup>18</sup>

Afinal, nada se sabe sobre o futuro. Erra, pois, quem o projeta, a partir dos conhecimentos hoje existentes sobre juros, câmbio, PIB, equilíbrio fiscal, valor dos ativos, preços etc.

O certo é que o futuro é grande demais para que se saiba como será. Simplesmente, um dia ele vai chegar. O máximo que podemos dele visualizar é uma escada que se perde na neblina. Vale aqui a célebre frase de Paul Valery: “O problema é que atualmente o futuro não é mais o que costumava ser”.

**XVII** – Por derradeiro, esperamos sinceramente que a sólida doutrina que, de 1988 a essa parte, se consolidou em torno da tributação sobre o consumo, não se perca entre as pedras e os espinhos da EC 132/2023, como aconteceu com a semente do semeador desajeitado, na parábola evangélica.<sup>19</sup>

A seguir, analisaremos, com a possível brevidade, algumas leis complementares previstas na EC 132/2023, que dizem de perto com o IBS.

---

imagine-se o que ocorreria com os ‘postos de gasolina’ de determinado município, se sua alíquota fosse mais alta que a das municipalidades vizinhas.

“Certamente os consumidores abasteceriam seus veículos nas redondezas. O mesmo aconteceria com inúmeros outros itens sensíveis a pequenas variações de preço, como alimentos, vestuário e serviços de menor complexidade. Tudo a demonstrar que a prerrogativa de alteração de alíquotas por Estados e Municípios é mais formal do que substancial. Na realidade, trata-se apenas de resqúicio de competência (rectius, autonomia) deixado pela PEC n. 45/2019 aos entes” (“Reforma Tributária: a PEC 45/19 afronta o pacto federativo”, in *JOTA* de 03/07/2019- os grifos e negritos estão no original).

17. Observe-se que no IVA europeu (que tanto encantou os autores do projeto da PEC 45/2019) inexistia essa determinação.
18. O período de transição para a unificação dos tributos terá a duração de oito anos, sendo que, no ano de 2027, o IBS passará a ter alíquota de 0,2%. Em 2029 está prevista uma redução escalonada do ICMS e do ISS, na proporção de 1/10 por ano, até 2032. Ao mesmo tempo, as alíquotas do IBS serão gradualmente aumentadas para igualar a arrecadação original dos tributos que, em 2033, serão extintos.
19. A Parábola do Semeador está registrada nos Evangelhos de Mateus 13:1-23, Marcos 4:1-20 e Lucas 8:5-15.

### 3. ALGUMAS LEIS COMPLEMENTARES PREVISTAS NA EC 132/2023, RELATIVAS AO IBS

Sem prejuízo das inconstitucionalidades que maculam a Emenda Constitucional n. 132/2023 – e que esperamos venham fulminadas pelo Supremo Tribunal Federal – vamos apurar o significado e o alcance de algumas leis complementares nela previstas, que dizem de perto com o IBS.

#### 3.1. A lei complementar prevista no art. 156-A da CF

**I** – O art. 156-A, da Constituição Federal (introduzido pela EC 132/2023), estabelece que lei complementar “instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios” (IBS).<sup>20</sup>

**Ia** – Esse dispositivo, como já vimos,<sup>21</sup> arremete contra o princípio constitucional da privatividade das competências tributárias, de acordo com o qual cada pessoa política tem a faculdade de criar suas próprias exações, com o que garante sua autonomia financeira, pressuposto inafastável da sua autonomia jurídica.

**Ib** – Ainda a respeito, não se deve perder de vista que equiparar prestações de serviços e operações com mercadorias e produtos industrializados, para fins de tributação por meio de IBS – exação submetida ao *princípio da não cumulatividade* –, além de anti-isonômico, tende a produzir efeitos confiscatórios.

De fato, como a experiência comum revela, o prestador de serviços emprega muito menos insumos do que quem pratica operações com mercadorias ou produtos industrializados, de fora a parte estas invariavelmente exigirem mais etapas, para alcançarem o consumidor final.

Ora, esses fatores tornarão o IBS muito mais oneroso para o prestador do serviço, que terá muito menos créditos para utilizar como *moeda de pagamento* do tributo, do que o comerciante ou o industrial. O profissional liberal, por exemplo, que atualmente goza de um regime especial de tributação por meio de ISS e paga, a esse título, uma quantia fixa anual (cf. art. 9º, § 1º, do Decreto-lei n. 406/1968<sup>22</sup>), terá que recolher o IBS sobre uma porcentagem do preço de cada serviço prestado, circunstância que, de acordo com cálculos atuariais que já foram feitos, lhe causará, em média, um aumento da carga tributária da ordem de 800% (!!!).

Como se vê, não faz o menor sentido jurídico tributar o prestador de serviços do mesmo modo que o comerciante ou industrial. Caberá ao Poder Judiciário corrigir tamanha disrupção.

20. As principais diretrizes do IBS se aplicarão à “contribuição sobre bens e serviços”, de competência da União, que também deverá ser instituído por meio de lei complementar (cf. art. 195, V, da CF), obedecido “o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13” (cf. art. 195, § 16, da CF).

21. *Supra*, Capítulo 1, inc. VII.

22. Decreto-lei n. 406/1968: “Art. 9º (*omissis*) § 1º. Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto [ISS] será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes” (esclarecemos nos colchetes).

**II** – Também o art. 156-A, da Constituição Federal, atribui ao Congresso Nacional a tarefa de traçar a regra-matriz da exação, a partir da expressão genérica “bens e serviços”, que, se não for entendida dentro do contexto constitucional, pode abarcar qualquer fenômeno jurídico (venda de bens, venda de mercadorias, empréstimo de bens ou de mercadorias, locação de bens móveis ou imóveis, prestação de serviços em geral, consignação, operação de *franchising*, operação de *leasing*, cessão onerosa de direitos etc.), o que parece vir confirmado nos incisos I e II, do § 1º, deste mesmo dispositivo, que estabelecem que o IBS “incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços” (inc. I) e “incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade” (inc. II).

Aparentemente, pois, a lei complementar que vier a criar *in abstracto* o IBS terá total liberdade para traçar-lhe os elementos estruturais, bem como para delegar essa tarefa.

Nada menos exato, porém.

Deveras, a competência que a EC 132/2023 outorgou ao Congresso Nacional, para criar *in abstracto* o IBS – como, de resto, toda e qualquer competência tributária – deverá obedecer, ao ser exercitada, a uma série de limitações materiais e formais, explícitas e implícitas, existentes em nosso sistema constitucional.

**IIa** – Uma delas é a que veda que a lei complementar, ao cuidar do IBS, delegue a competência para apontar-lhe as hipóteses de incidência, os sujeitos passivos, as bases de cálculo, as alíquotas, os prazos de recolhimento etc., a outros atos normativos (leis ordinárias, decretos, portarias etc.) ou órgãos públicos (v.g., ao Comitê Gestor). Pelo contrário, somente a ela caberá essa tarefa.

**IIb** – Também essa lei complementar não poderá veicular “normas gerais em matéria de legislação tributária”, pois não tem a função da prevista no art. 146, da Constituição Federal, mas, apenas, a de criar *in abstracto* o IBS. Assim, deverá submeter-se aos ditames do Código Tributário Nacional (que faz as vezes desta segunda espécie de lei complementar) e de outras leis complementares que regulam o que é essencial à realização da chamada “*uniformidade federativa*”, a que alude Humberto Ávila, em erudito e modelar artigo; *verbis*: “Uniformidade traduz um estado ideal de coisas em que os entes federados se submetem a normas comuns aplicáveis indistintamente a todos os entes federados e a todos os contribuintes. As normas gerais constituem, portanto, instrumentos indispensáveis para assegurar uniformidade federativa de modo a permitir que os contribuintes possam exercer suas atividades livre e seguramente em todo o território nacional”<sup>23</sup>.

Sendo mais explícitos, a lei complementar que vier a instituir o IBS, deverá necessariamente passar ao largo de temas da alçada das leis complementares que regulam o funcionamento do sistema tributário nacional como um todo (a sujeição passiva direta e indireta, a forma de lançamento, as causas suspensivas e extintivas

23. “Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS”, in *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 56, 2024, p. 707.

do crédito tributário, o arbitramento etc.). Em suma, não poderá, sob pena de incidir em inconstitucionalidade, “derrogar” as normas gerais veiculadas no Código Tributário Nacional e em leis complementares que alcançam todos os tributos.<sup>24</sup>

**Iic** – Por outro lado, o IBS só poderá incidir sobre “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços” (cf. art. 156-A, § 1º, da CF) e, não, simplesmente, sobre bens ou serviços. Em outras palavras, o dever de recolher o IBS somente poderá validamente nascer, se uma pessoa, física ou jurídica, vier a praticar um negócio jurídico que tenha por objeto a transferência – obviamente a um terceiro – da titularidade de um bem ou de um serviço. Inexistindo tal bilateralidade (alguém que fornece os bens ou presta os serviços, e outrem que os adquire ou os frui), a exação não será devida.

**Iid** – Ainda a lei complementar em foco não poderá alargar o campo de incidência do IBS, de modo a fazer com que ele alcance atos ou fatos que se encontram nas *regras-matrizes* de outros tributos (v.g., do ITCMD, do ITBI e do IOF), pois isso transformaria em compartilhadas, competência tributárias privativas, em desacato manifesto à Constituição Federal.

**Iie** – Além do mais, essa lei complementar será inconstitucional se estabelecer que o IBS poderá: a) incidir independentemente da validade do negócio jurídico praticado pelo contribuinte; b) inserir, em sua base de cálculo qualquer valor econômico, mesmo que este não traduza, numa expressão numérica, a materialidade da hipótese de incidência do tributo; c) alcançar atos não onerosos ou sem conteúdo econômico; ou, d) abranger a prática de atos ilícitos.

**Iif** – Em função dos princípios da tipicidade e da estrita legalidade tributárias, a lei complementar que criar o IBS deverá explicitar quais operações jurídicas com bens e serviços serão alcançadas pela exação. Dito de outro modo, não lhe será dado, ao traçar a hipótese de incidência do IBS, quer empregar uma fórmula genérica (do tipo “qualquer bem ou serviço”), quer valer-se de um rol meramente exemplificativo (do tipo “entre outras, as seguintes operações”).

**Iig** – Por outro lado, na medida em que o IBS “será não cumulativo” (cf. art. 156-A, § 1º, VIII, da CF), segue-se logicamente que ele só poderá incidir sobre as operações com bens ou serviços conectadas a uma cadeia negocial destinada a levá-los da fonte produtora ao consumidor. Nesse sentido, aliás, novamente a lição abalizada de Humberto Ávila; *verbis*: “Como a não cumulatividade, em seu núcleo semântico, pressupõe uma cadeia econômica com várias etapas sucessivas da produção até o consumo do bem ou do serviço, só faz sentido um tributo ser não cumulativo se

24. Eventualmente, poder-se-ia aceitar que a lei complementar que se ocupar com o IBS, derrogue norma geral veiculada no Código Tributário Nacional, nos pontos em que tiver sido expressamente autorizada, para tanto, pela EC 132/2023.

Uma dessas autorizações está contida no § 3º, do art. 156-A, da Constituição Federal (introduzido pela EC 132/2023), que estipula: “Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que domiciliada no exterior”. O dispositivo, no entanto, é, para escrever pouco, de constitucionalidade duvidosa, pois entra em testilhas com o direito fundamental do contribuinte de somente ser tributado quando realiza, em todos os seus aspectos, o *fato impositivo* (fato gerador *in concreto*).

ele tiver por finalidade destinar o bem ou o serviço ao consumo e estiver inserido numa cadeia econômica”.<sup>25</sup>

Deste modo, a lei complementar que criar *in abstracto* o IBS será inconstitucional, caso venha a estatuir que ele incidirá sobre operações, ainda que onerosas, realizadas por pessoas físicas, que não tenham por destino o consumo, como, por exemplo, as realizadas no âmbito familiar.

**IIIh** – Também a lei complementar só poderá determinar a incidência do novel imposto, quando as operações com bens ou serviços forem praticadas por sujeito passivo habitual do tributo, salvo quando estas decorrerem de importação, hipótese em que alcançarão também quem não o seja.

Chega-se a essa conclusão, por meio da análise conjunta dos incisos I e II, do § 1º, do art. 156-A, da Constituição Federal. Com efeito, o inciso I se limita a estabelecer que o IBS “incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”, ao passo que o inciso II, ao estipular que alcançará também “a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços”, acrescenta que a pessoa física ou jurídica que a realizar não precisará ser “sujeito passivo habitual do imposto”. Vai daí que, nas operações em geral com bens ou serviços, apenas quem as realiza com habitualidade poderá ser compelido a recolher o IBS.

**IIIi** – Enfim, fazendo um esforço analítico, temos que o IBS e a CBS somente poderão incidir sobre negócios jurídicos realizados com bens e serviços, a título oneroso e em caráter de habitualidade, por pessoas físicas ou jurídicas. Apenas nas operações de importação, a habitualidade não é exigida. Além disso, os negócios jurídicos deverão necessariamente integrar um ciclo econômico que tenha por finalidade levar os bens ou os serviços da fonte produtora ao consumidor final, sendo vedado ao IBS e à CBS alcançar atos ou fatos que se encontram nas *regras-matrizes* de tributos de competência privativa da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal.

Mas, vamos por diante.

**IIIj** – O § 1º, do art. 156-A da CF prescreve que o IBS “será informado pelo princípio da neutralidade”. Isso significa que, conquanto o tributo incida de forma fracionada, ao longo das operações ou prestações envolvendo bens e serviços, o montante ao final recolhido deverá ser sempre o mesmo, pouco importando o número de suas etapas. Garante, assim, o equilíbrio econômico-financeiro, a livre concorrência e a liberdade de iniciativa das empresas.<sup>26</sup>

Esse parágrafo tem também o escopo de desestimular a verticalização, é dizer, a união de empresas dedicadas a fases diferentes do processo de circulação de bens e serviços. Ao mesmo tempo, visa a evitar que o consumidor final ou o fruidor final seja mais ou menos onerado com a carga econômica do IBS,<sup>27</sup> dependendo do

25. “Limites constitucionais...”, p. 716.

26. O *princípio da neutralidade* evita que seja distorcida a formação dos preços, já que o montante total do tributo, independentemente do número de operações ou prestações realizadas, sempre será o resultado da multiplicação da alíquota pelo preço da última operação ou prestação.

27. Tal como ocorre com o ICMS, a carga econômica do IBS será totalmente suportada pelo consumidor final.

maior ou menor número de etapas do processo econômico que lhe disponibiliza o bem ou o serviço.

**IV** – Sempre esse § 1º estatui, agora em seu inc. III, que o IBS “não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, *observado o disposto no § 5º, III*”.<sup>28</sup> Damos-nos pressa em registrar que o § 5º, III, do art. 156-A, da CF, ao estipular que lei complementar disporá sobre “a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte” tem a potencialidade de restringir a manutenção e o aproveitamento dessas *moedas de pagamento* do imposto. (o que também se nos afigura inconstitucional)

**V** – Também o § 1º determina, (i) em seu inciso VII, que o IBS “será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação”<sup>29</sup> e, (ii) em seu inciso VIII, que “será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, *excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição*”.<sup>30</sup>

**VI** – Igualmente caberá à lei complementar, dispor de modo que o IBS: *a*) não integre “sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, I, “b”, IV e V, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239” (cf. art. 156-A, IX, da CF)<sup>31</sup>; *b*) não seja “objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição” (cf. art. 156-A, X, da CF); *c*) não incida “nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e ima-

28. Grifamos.

29. A tributação no destino, conquanto tenha a vantagem de evitar a indesejável “guerra fiscal”, prejudicará os Estados e Municípios produtores e prestadores. Esta trincadura, é certo, será diminuída, mas não totalmente preenchida, com a fixação, pelo Senado Federal, de alíquotas interestaduais para o IBS, variando de 7% a 12%, conforme a região de destino.

30. Este inciso VIII começa por vir ao encontro da tese de que a não cumulatividade deve ser ampla, a ponto de alcançar todos os insumos, inclusive em se tratando de bens intermediários e para serem incorporados ao ativo permanente. Mas, como muita vez acontece, *in cauda venenum*: a parte final desse inciso VIII permite – a nosso ver, inconstitucionalmente – que lei complementar reduza o alcance do princípio da não cumulatividade do IBS, condicionando o aproveitamento dos créditos, por exemplo, à comprovação de ter havido, nas operações ou prestações anteriores, o efetivo recolhimento da exação. Eventual requisito desse teor poderá inviabilizar o aproveitamento dos créditos do IBS quando o contribuinte for uma pessoa jurídica com milhares de fornecedores. É o caso das lojas de departamentos, que possuem, em seus pontos de venda, uma multiplicidade de produtos de grande consumo (vestuário, decoração, eletrônicos, perfumaria, brinquedos etc.).

31. Portanto, a cobrança do IBS será feita “por fora”, isso é, sem a inclusão do tributo em sua própria base de cálculo. Aliás, sempre sustentamos que o mesmo deveria ocorrer com o ICMS, mas o STF, por maioria de votos, decidiu o contrário, o que certamente levou o Congresso Nacional a, em relação ao IBS, explicitar o assunto.