

RICARDO ALEXANDRE  
TATIANE COSTA ARRUDA

# REFORMA TRIBUTÁRIA

**EC 132/2023**

*A Nova Tributação  
do Consumo no Brasil*



EDITORA  
*Jus*PODIVM

[www.editorajuspodivm.com.br](http://www.editorajuspodivm.com.br)

# AS REGRAS DE TRANSIÇÃO

## 6.1 INTRODUÇÃO

O objetivo das regras de transição da Reforma Tributária é **mitigar os impactos** das mudanças sobre os contribuintes e os entes federados, evitando, ao mesmo tempo, o aumento da carga tributária e a perda de receitas, eventualmente ocasionados pela formatação do novo sistema de tributação do consumo.

Da perspectiva dos **contribuintes**, estabeleceu-se uma **transição mais rápida**, a fim de não fazer com que perdure excessivamente ao longo do tempo a convivência entre dois sistemas de tributação, o que aumentaria a complexidade e a judicialização, duas situações que a EC 132/2023 busca evitar.

Já da perspectiva dos **entes federados**, a **transição é mais lenta**, garantindo-se a manutenção dos níveis atuais de distribuição da arrecadação por um lapso temporal mais longo e, assim, diminuindo a resistência que, de outra forma, teriam os potenciais prejudicados com alguns aspectos específicos da Reforma Tributária.

## 6.2 TRANSIÇÃO PARA O CONTRIBUINTE

As regras de transição para o contribuinte são as que preveem a gradual implementação do novo modelo de tributação do consumo e o fim da cobrança dos tributos que serão extintos. Seu período de duração pode ser estimado em 7 anos, tendo início em 2026 e se

encerrando em 2033, com o fim do ICMS e do ISS, últimos tributos a serem extintos pela Reforma.

Ao lado dessas regras, o constituinte reformador também cuidou de normatizar a forma de aproveitamento dos saldos credores de ICMS existentes ao final de 2032, último exercício de cobrança do tributo, e de determinar que lei complementar discipline a forma de utilização dos créditos, inclusive presumidos, do IPI, da contribuição ao PIS e da Cofins, se não apropriados ou não utilizados até a extinção desses tributos.

Assim, a fim de melhor visualizar seu disciplinamento, é possível dividir o regime de transição para o contribuinte em três eixos complementares entre si:

- a) Regras de implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto Seletivo (IS);
- b) Regras para o fim gradativo da cobrança de ICMS, ISS, PIS e Cofins, além da implementação da nova configuração do IPI;
- c) Regras de aproveitamento de eventuais saldos credores existentes ao fim do período de transição.

## 6.2.1 Implementação dos novos tributos

Em 2026, tem-se o marco inicial da implementação da Reforma Tributária com o início da cobrança do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Nesse primeiro momento, está prevista a cobrança de **alíquotas-teste**, nos percentuais de 0,1% e 0,9%, respectivamente (ADCT, art. 125, § 1º).

O objetivo é exatamente testar o potencial arrecadatório desses tributos, a fim de colher informações que subsidiem a fixação da **alíquota de referência** pelo Senado Federal, para vigência em 2027, nos termos do art. 130 do ADCT.

Para tanto, será necessária a obtenção de elementos que permitam uma estimativa (baseada na realidade brasileira) do **hiato de conformidade** do IBS e da CBS, entendido como a diferença entre arrecadação esperada, de acordo com a legislação do tributo, e a

arrecadação efetiva, normalmente reduzida por fatores como sonegação, judicialização, divergências interpretativas entre a Fazenda e o contribuinte e a inadimplência.

Ainda que seja possível estabelecer uma estimativa a partir da atual arrecadação dos tributos substituídos, a significativa simplificação trazida com a Reforma e a ampliação da base de incidência permitem supor uma redução no hiato de conformidade dos novos tributos em comparação com os antigos, aumentando a eficiência do sistema.

Considerando, ainda, as peculiaridades do IVA dual brasileiro, a experiência internacional mostra-se uma fonte limitada de informações para subsidiar uma previsão da arrecadação inicial. Também daí vem a necessidade de usar o exercício de 2026 como um verdadeiro teste do potencial arrecadatário do IBS e da CBS.

Nesse contexto, a EC 132/2023 estabeleceu uma vinculação específica para as receitas provenientes da cobrança do **IBS** no exercício de **2026**. Elas não observarão as distribuições, repartições ou destinações previstas na Constituição Federal, devendo ser utilizadas integral e sucessivamente para o financiamento do **Comitê Gestor do IBS** e para compor o **Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais** (ADCT, art. 125, § 3º). Já o montante arrecadado a título de CBS desde logo observará sua destinação ao financiamento da seguridade social, na forma do art. 195, *caput*, da Constituição Federal.

Uma vez que as disposições transitórias são norteadas pelo ideal de evitar aumentos da carga tributária, foi inserido um dispositivo que determina a compensação dos valores recolhidos a título de IVA dual com os montantes devidos de PIS e Cofins (ADCT, art. 125, § 1º). Foram escolhidas tais contribuições porque elas incidem sobre a receita bruta, sem quaisquer deduções relativas a custos, despesas e encargos, sendo, portanto, devidas pela grande maioria dos contribuintes, o que torna mais viável a compensação.

O montante recolhido a título de IBS e CBS, no exercício de 2026, também poderá ser compensado com a contribuição PIS-Importação e Cofins-Importação, previstas no art. 195, IV, da Constituição Federal, apesar de possuírem campo de incidência bem mais restrito que PIS e Cofins “geral”, sobre receita bruta.

Se o contribuinte não possuir débitos suficientes para efetuar a compensação do IVA dual com qualquer das mencionadas contribuições, o valor recolhido poderá ser compensado com qualquer outro tributo federal ou, ainda, ressarcido no prazo de 60 (sessenta) dias, mediante requerimento. Tem-se uma sistemática estabelecida para evitar que o início da cobrança dos novos tributos onere o contribuinte, mesmo que na alíquota-teste de 1%.

Justifica-se que a alíquota-teste da CBS seja substancialmente maior que a prevista para o IBS pelo fato de as compensações serem executadas precipuamente com contribuições federais para a seguridade social, o que tenderia a gerar uma perda para a União nesse setor tão carente. Nada mais justo, portanto, que a própria seguridade social mantida pela União seja destinatária da maior parte do IVA dual arrecadado. Assim, do percentual de 1% não recolhido, principalmente a título de PIS e Cofins, em virtude da compensação, 0,9% serão recolhidos aos cofres federais, a título de CBS, ficando a perda da União restrita apenas ao montante relativo ao IBS (0,1%).

Ainda no exercício de 2026, os sujeitos passivos que cumprirem as obrigações acessórias relativas ao IBS e à CBS poderão ser dispensados de seu recolhimento, autorização dada pelo art. 125, § 4º, do ADCT. A fruição desse benefício, entretanto, está condicionada a sua regulamentação mediante lei complementar.

A implementação dos novos tributos prosseguirá no exercício de 2027, com o início da cobrança do Imposto Seletivo (IS), sem qualquer período de transição, e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), não mais sob alíquota-teste, e sim de **forma plena** (ADCT, art. 126, I).

Observe-se, porém, que, nos exercícios de 2027 e 2028, haverá uma redução de 0,1% na alíquota estabelecida em lei para a CBS, conforme o art. 127, parágrafo único, da ADCT. Tal regra visa a evitar a oneração do contribuinte, uma vez que ele estará pagando exatamente este valor (0,1%, incidente sobre a mesma base de cálculo) a título de IBS, mesmo ainda estando sujeito à plena cobrança do ICMS e/ou do ISS, conforme o caso. Percebe-se, novamente, o cuidado do poder constituinte derivado de evitar o aumento da carga tributária. A partir de 2029, inicia-se a gradual redução das alíquotas do ICMS e do ISS, que deve ser compensada exclusivamente através

do simultâneo incremento das alíquotas do IBS. Com isso, a CBS passará a ser cobrada sem qualquer redução.

Diferentemente da CBS, como já se deixou entrever no parágrafo anterior, **a transição do IBS para o contribuinte será mais gradual**. Nos exercícios de 2027 e 2028, ele continuará sendo cobrado à alíquota de 0,1%. Entretanto, haverá o fim da vinculação das receitas à instalação do Comitê Gestor e ao Fundo de Compensação dos Benefícios Fiscais, de modo que a mencionada alíquota será decorrente da soma das alíquotas estadual e municipal, ambas antecipadamente fixadas pelo art. 127 do ADCT em idênticos percentuais de 0,05%.

A partir de 2029, o IBS passará a ser cobrado seguindo seu regime de alíquotas definitivo. Assim, cada Estado e cada Município definirá sua alíquota (o DF, por não ser dividido em municípios, definirá ambas), sendo aplicável a cada operação a soma das alíquotas estadual e municipal do destino da operação.

Muito importante realçar, contudo, que entre 2029 e 2032 ainda existirão ICMS e ISS, cujas alíquotas serão reduzidas paulatinamente, até a extinção dos tributos, conforme detalhado no tópico subsequente. Assim, para evitar que a cobrança simultânea do IBS e, conforme o caso, do ICMS e/ou do ISS, resulte em aumento de carga tributária, as alíquotas municipais e estaduais do novo imposto devem ser elevadas também paulatinamente, de forma a apenas manter a arrecadação anteriormente existente.

É por esse motivo que o art. 130 do ADCT determina que o Senado Federal, ao fixar as alíquotas de referência para todas as esferas federativas – observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar –, faça-o de modo a assegurar que a arrecadação com os novos tributos equivalha, a cada etapa da fase de transição, à redução da arrecadação decorrente da extinção (ou paulatina redução) dos tributos substituídos (ou em fase de substituição). Os incisos II e III do mencionado art. 130 detalham a aplicação da regra para os anos de 2029 a 2033, tanto para o ICMS (inciso I) quanto para o ISS (inciso III).

Apesar do esforço do poder constituinte derivado, não se pode considerar a regra ora estudada uma barreira intransponível contra o aumento da carga tributária. O ponto crucial é que, apesar de suas diversas finalidades, **as alíquotas de referência não são de**

**observância obrigatória pelos entes federados**, que podem fixar outras, mesmo a elas superiores. A limitação existente é quanto ao patamar mínimo, pois, durante o período de transição da sistemática de origem para a de destino, será vedado aos entes subnacionais fixar alíquotas próprias do IBS inferiores às necessárias para garantir as retenções estudadas no subitem 6.3.3, no qual tal tanto a mencionada transição quanto a citada vedação são detalhadas.

A aplicação direta da alíquota de referência somente ocorrerá se outra não houver sido fixada pelo próprio ente federado (CF, art. 156-A, § 1º, XII) ou se o ente a ela vincular sua alíquota própria (CF, art. 156-A, § 10). Em ambos os casos, as variações para mais ou para menos das alíquotas de referência serão aplicáveis, automaticamente, às esferas optantes, inclusive sem submissão ao princípio da anterioridade nonagesimal, excetuado pelo § 1º do art. 130 do ADCT. Assim, caso uma quantidade relevante de entes opte pela vinculação, o ajuste destinado à manutenção da carga tributária através das modificações das alíquotas de referência funcionará a contento.

## 6.2.2 Extinção dos tributos substituídos

Como já destacado anteriormente, o **IVA dual brasileiro** substituirá o **ICMS**, o **ISS**, a **contribuição ao PIS** e a **Cofins**. As duas contribuições serão os primeiros tributos a ter cessada sua cobrança, o que ocorrerá já em 2027. A extinção, porém, está condicionada à efetiva instituição da CBS, sem a qual PIS e Cofins seguirão sendo cobradas, conforme estabelecido pelo art. 126, I, “a”, e II, do ADCT.

Durante todo o período de convivência entre o IBS, a CBS e os tributos substituídos, o art. 133 do ADCT impede a incidência dos tributos novos sobre os antigos. Assim, IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins não compõem a base de cálculo do IBS nem da CBS.

Ainda no exercício de 2027, o **IPI** sofrerá significativas transformações. Em princípio, o projeto da Reforma Tributária previa a extinção do imposto, praticamente apagando todos os resquícios da antiga tributação do consumo. Entretanto, na proposta finalmente aprovada, ele não foi extinto, mas passou a ter uma outra utilidade essencialmente **extrafiscal**, que é a de manter o **diferencial competitivo da Zona Franca de Manaus**.

Assim, apesar de o campo de incidência do imposto ter sido teoricamente mantido intacto (produtos industrializados), somente haverá ônus tributário sobre os produtos que tenham sua industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus. Para todos os outros produtos, o IPI terá suas alíquotas reduzidas a zero, hipótese em que a teoria tributária entende que o tributo incide, mas o valor devido, por simples questão de cálculo, é nulo.

Apesar de o art. 126, III, “a”, do ADCT não o afirmar expressamente, a possibilidade de cobrança somente existirá quando os mencionados produtos forem industrializados fora da Zona Franca de Manaus. Nesses casos, o ônus tributário encarecerá tais produtos, de modo a assegurar o diferencial competitivo daquela área de livre comércio.

Por fim, visando a impedir a elevação excessiva do ônus tributário, o ADCT proíbe a incidência cumulativa (simultânea) do IPI com o Imposto Seletivo (art. 126, III, “b”).

Já a extinção do ICMS e do ISS será iniciada apenas em 2029 e ocorrerá de forma gradual, com reduções sucessivas, concluindo-se no final do exercício de 2032, conforme se extrai dos artigos 128 e 129 do ADCT.

Até 2028, o IBS conviverá com a cobrança plena de ICMS e ISS. Durante o período compreendido entre os exercícios de 2029 a 2032, as alíquotas de ICMS e ISS serão reduzidas em 10% (sobre o percentual inicial) a cada ano, na forma da seguinte tabela:

PERCENTUAL DA ALÍQUOTA FIXADA NA RESPECTIVA LEGISLAÇÃO	EXERCÍCIO
90%	2029
80%	2030
70%	2031
60%	2032

Suponha-se uma alíquota estadual de 20% de ICMS. Nesse caso, o ICMS será cobrado ao percentual de 18% em 2029 (90% de 20%), 16% em 2030 (80% de 20%) e assim sucessivamente, até atingir o percentual de 12% em 2032 (60% de 20%), último ano da cobrança.

Os benefícios e incentivos fiscais do imposto deverão ser reduzidos na mesma proporção durante o período, desde que por sua natureza não sejam alcançados pela redução da alíquota. Por exemplo, um benefício de redução da base de cálculo será proporcionalmente impactado, de forma automática, pela diminuição das alíquotas. Há casos, porém, em que o próprio benefício deverá ser formalmente diminuído, como os benefícios de crédito presumido, normalmente não afetados pela redução da alíquota.

A título de exemplo, se determinado ente subvenciona certos empreendimentos com uma redução de 30% na base de cálculo, esse valor se manterá estável durante todo o período de transição, uma vez que a redução da alíquota já implica na redução do benefício. Porém, se o ente outorgou crédito tributário presumido equivalente a 80% do valor das mercadorias sujeitas à tributação pelo ICMS, esse percentual deverá ser reduzido na proporção de um décimo a cada ano, pois a alteração na alíquota é indiferente ao valor do crédito presumido.

Finalmente, em 2033, haverá a extinção definitiva do ISS e ICMS, com a revogação do texto constitucional que prevê a competência tributária para sua instituição (ADCT, art. 129 e EC 132, art. 22, II, “a”).

### 6.2.3 Marcos temporais na transição para o contribuinte

	2026	2027	2029	2033
NOVOS TRIBUTOS	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cobrança de <b>IBS</b> e de <b>CBS</b> com alíquota-teste de 0,1% e 0,9%, respectivamente.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>IS</b> e <b>CBS</b> plenamente cobrados.</li> <li>Redução de 0,1% na alíquota da <b>CBS</b>, até 2028.</li> <li><b>IBS</b> cobrado a 0,1% (0,05% estadual e 0,05% municipal), até 2028.</li> </ul>		
TRIBUTOS ANTIGOS		<ul style="list-style-type: none"> <li><b>IPi</b> cobrado apenas sobre bens de produção incentivada na ZFM.</li> <li>Extinção <b>PIS/Cofins</b> e <b>PIS/Cofins-Importação</b>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>ICMS</b> e <b>ISS</b> com alíquotas reduzidas 10% ao ano, até 2032.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Extinção do <b>ICMS</b> e do <b>ISS</b>.</li> </ul>

### 6.2.4 Aproveitamento dos saldos credores

Com a Reforma Tributária estabelecendo que, após a fase de transição, serão extintos o ICMS, a Cofins e a contribuição ao PIS e que o IPI continuará existindo, mas numa versão bastante desidratada, surge o questionamento a respeito do **destino dos créditos acumulados e eventualmente não apropriados ou não utilizados** até que as extinções e mencionada desidratação se completem.

O art. 135 do ADCT determina, no tocante aos três tributos federais (PIS, Cofins e IPI), que a forma de aproveitamento de saldos credores seja disciplinada em lei complementar, que permitirá a **compensação com outros tributos federais**, inclusive a CBS, ou o **ressarcimento em dinheiro**.

Da redação do dispositivo, que menciona expressamente o IPI entre os tributos a serem extintos, percebe-se que o Congresso Nacional “esqueceu” de adaptar o texto à decisão, tomada durante o trâmite da Reforma Tributária, de não extinguir o referido imposto, mas apenas alterar o seu papel, reduzindo-lhe o alcance.

No entanto, em 2027, quando o IPI passar a ser cobrado somente sobre produtos com industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, a maioria de seus antigos contribuintes deixarão de sê-lo, por não industrializarem os produtos que continuarão sujeitos ao imposto. Naquele ano, caso tais contribuintes possuam créditos relativos ao imposto ainda não utilizados, o mencionado problema aparece, e a solução adotará a forma definida em lei complementar, que consagrará as já mencionadas alternativas (compensação com outros tributos federais, inclusive a CBS, ou o ressarcimento em dinheiro).

Já o saldo credor de ICMS teve um tratamento mais pormenorizado na própria EC132/2023. Se, em 31 de dezembro de 2032, o ICMS a recuperar for superior ao ICMS a recolher, o contribuinte poderá fazer a **compensação com a parcela da arrecadação do IBS** a ser distribuída ao ente devedor, a partir do exercício de 2033.

O gozo desse aproveitamento está condicionado à solicitação de homologação do crédito ao fisco estadual, que ocorrerá de forma expressa ou tácita, quando o ente deixar de se manifestar em prazo a ser estabelecido em lei complementar. Após a homologação, os

# NOVAS IMUNIDADES, TRIBUTOS REMODELADOS E SIMPLES NACIONAL

## 7.1 IMUNIDADE RECÍPROCA EXTENSIVA

A **imunidade recíproca**, prevista no art. 150, VI, “a”, da CRFB/1988, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

Ao impedir cada membro da Federação de se utilizar da tributação para retirar parcela dos recursos pertencentes aos demais membros, a norma configura verdadeira **cláusula protetiva da autonomia financeira** de todos os entes federados. Como a forma federativa de Estado – cláusula pétreia, segundo o art. 60, § 4º, I, da CRFB/1988 – somente se sustenta se garantida a autonomia, inclusive financeira, dos membros da Federação, a Suprema Corte já afirmou ser inconstitucional, por ferir limitação material ao poder de reforma, emenda constitucional que venha a violar a imunidade recíproca (ADI 939-7/DF).

A literalidade do § 2º do art. 150 da Constituição estende a imunidade recíproca somente “às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes”. Perceba-se que, a rigor, a extensão não abrangeria todas as entidades da administração indireta dos entes federados, mas

tão somente **autarquias e fundações públicas**, deixando de fora as **empresas públicas** e as **sociedades de economia mista**, por serem entidades empresariais regidas essencialmente pelo Direito Privado, com algumas poucas derrogações oriundas do Direito Público (p. ex., necessidade de licitar e de realizar concursos públicos).

A lógica subjacente a essa exclusão é a de que, se o Estado decide atuar como empresário, explorando diretamente atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, deve ele se sujeitar ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto a direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributárias (CF, art. 173, § 1º, II). Trata-se de **proteção à livre e leal concorrência**, fundamental ao funcionamento adequado do sistema econômico capitalista, que não deve possibilitar a ninguém – nem ao próprio Estado – a concorrência com os demais agentes econômicos com vantagens desproporcionais, como o não pagamento de tributos.

Pelo raciocínio acima desenvolvido, é possível perceber que não configura violação da livre e leal concorrência a aplicação de um regime jurídico, inclusive tributário, favorecido a entidade pública que atuar sem concorrência com a iniciativa privada. É nesse sentido que o parágrafo 3º do mesmo art. 173 da Constituição Federal somente proíbe as empresas públicas e as sociedades de economia mista de serem beneficiárias de privilégios fiscais que não sejam extensivos ao setor privado. Ora, se o caso é, por exemplo, de monopólio, não há setor privado, então o benefício pode ser concedido.

Claro que, tecnicamente, o reconhecimento de uma imunidade (limitação constitucional ao poder de tributar) não equivale à concessão de um privilégio fiscal (decorrente de exercício de discricionariedade pelo ente político). Contudo, o Supremo Tribunal Federal, ao analisar a imunidade recíproca, tem adotado o princípio da livre e leal concorrência como verdadeira diretriz hermenêutica, do que resulta a não aplicação do beneplácito constitucional quando dele puder resultar concorrência desleal com a iniciativa privada.

Com base nessa diretriz, o STF erigiu sua jurisprudência no sentido de que as **empresas públicas que prestem serviços públicos essenciais** (e não as exploradoras de atividade econômica) **de prestação exclusiva e obrigatória pelo Estado** (portanto, em regime

de monopólio) **gozam de imunidade tributária recíproca** (RE 407.099/RS).

Posteriormente, o mesmo entendimento foi estendido às **sociedades de economia mista**, mas, considerando que elas necessariamente possuem participação privada na formação do seu capital social, outros requisitos foram adicionados, como não se destinar primordialmente ao aumento do patrimônio do Estado ou de particulares e ter a maioria do capital social (não só aquele com direito a voto) pertencente ao Poder Público.

Contudo, em relação à **Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT)**, a Suprema Corte entendeu por flexibilizar ainda mais os requisitos para o gozo do beneplácito constitucional, pelos motivos explanados a seguir.

A evolução tecnológica tornou anacrônico, deficitário e colocou em rápida marcha para a irrelevância o serviço postal, único exercido em regime de monopólio pela empresa pública. Nesse contexto, para conseguir se financiar, mantendo-se capaz de prestar um serviço que ainda é considerado de prestação exclusiva e obrigatória pela União, os Correios dependem da obtenção de recursos mediante a exploração de atividades em regime de concorrência com a iniciativa privada, como o de entrega de encomendas.

Isso, por si só, nos termos já analisados, automaticamente retiraria a imunidade da empresa, ao menos no que concerne à atividade não monopolista. Todavia, o STF, abrindo exceção ao entendimento dominante no âmbito doutrinário e jurisprudencial, entendeu que mesmo nesses casos a imunidade permaneceria aplicável, sob o argumento de se tratar de um peculiar caso de **subsídio cruzado**, caracterizado pela obtenção de recursos mediante exploração de uma atividade em regime de concorrência com o objetivo de financiar outra, o serviço postal, de prestação exclusiva e obrigatória pelo Estado.

Assim, salientando as mencionadas peculiaridades do serviço postal, a Corte afirmou que, no tocante aos Correios, a concomitância entre a prestação do serviço postal em regime de exclusividade e a exploração de atividade em concorrência com a iniciativa privada seria irrelevante para o reconhecimento da imunidade da estatal. Pelo caráter emblemático do julgado, transcreve-se, abaixo, o trecho mais significativo da ementa (grifos não constam do original):

“EMENTA Recurso extraordinário com repercussão geral. Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Peculiaridades do Serviço Postal. **Exercício de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com particulares. Irrelevância.** ICMS. Transporte de encomendas. Indissociabilidade do serviço postal. Incidência da Imunidade do art. 150, VI, a da Constituição.

(...)

3. Nos autos do RE nº 601.392/PR, Relator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, ficou assentado que **a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, CF, deve ser reconhecida à ECT, mesmo quando relacionada às atividades em que a empresa não age em regime de monopólio.**

(STF, Pleno, RE 627.051/PE, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 12/11/2014).

A jurisprudência sobre a matéria encontrava-se pacificada, porém, com o advento da EC 132/2023, o dispositivo que serviu de pano de fundo para toda a discussão foi alterado. Infelizmente, sua nova redação, em vez de aclarar o texto constitucional, incorporando-lhe o que o Supremo demorou décadas para definir, pode acabar reabrindo questões que já estavam devidamente resolvidas. Por oportuno, transcreve-se o novo texto:

“Art. 150.

(...)

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público e à empresa pública prestadora de serviço postal, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes”.

O primeiro grande problema é que, conforme salientado, a redação original da norma só contemplava expressamente com a imunidade recíproca as autarquias e as fundações públicas, sendo a extensão às empresas públicas e às sociedades de economia mista o resultado do entendimento jurisprudencial construído em torno do tema. A partir do momento em que se torna expressa a extensão da

imunidade a uma única empresa pública, claramente identificada na letra do novo texto, passa a ser defensável a ideia de que o objetivo da norma teria sido o de restringir o beneplácito à empresa nominada, não pretendendo que ele seja aplicado a outras empresas públicas ou a qualquer sociedade de economia mista.

Faz-se, então, a seguinte pergunta: será mesmo que a EC 132/2023 pretendeu retirar a imunidade que o STF entendeu ser aplicável à Infraero, à Casa da Moeda, à Companhia das Docas do Estado de São Paulo e a diversas sociedades de economia mista prestadoras de serviço de saneamento básico, dentre outras? Acredita-se que não. Salvo um profundo apego à literalidade, não há método hermenêutico que dê suporte a tal conclusão.

Ao que tudo indica, a inclusão expressa da “empresa pública prestadora de serviço postal” no texto imunizante não quis excluir da imunidade quem o STF já entendia ser por ela beneficiado. A providência foi apenas o final vitorioso de uma longa batalha dos Correios para ver a sua imunidade tributária reconhecida de forma expressa no texto constitucional. Isso porque alguns entes federados, em manifesta afronta à jurisprudência da Suprema Corte, continuavam a não reconhecer a imunidade da empresa, que muitas vezes somente conseguia anular as autuações indevidas recorrendo ao Poder Judiciário.

Além da questão analisada, uma outra controvérsia pode vir a se instaurar em virtude da nova redação dada ao § 2º do art. 150 da CRFB/1988. É que o texto do dispositivo que agora imuniza de forma expressa os Correios restringe o benefício “*ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes*”. Uma leitura literal da norma poderia levar à conclusão de que a amplitude da imunidade assegurada à empresa teve seu âmbito reduzido, não mais abarcando os serviços prestados em regime de concorrência com a iniciativa privada.

No entanto, tal interpretação não merece prosperar, uma vez que as decisões do STF que reconheceram a imunidade dos Correios sempre se fundamentaram no mesmo § 2º, em cuja redação original já constava o requisito, exigido de todas as entidades imunizadas pelo dispositivo, atinente à mencionada vinculação de patrimônio, renda

e serviços. Decerto, não faria sentido interpretar como incluído na regra imunizante quem nela não está expressamente citado, sem, contudo, submeter-lhe aos mesmos requisitos aplicáveis a quem está.

Assim, para adotar a teoria do subsídio cruzado – considerando o serviço prestado em regime de concorrência para a obtenção de recursos destinados ao custeio de uma atividade essencial algo decorrente dessa atividade essencial e, portanto, protegido pela imunidade –, o STF já havia levado em conta a exigência de vinculação constante do § 2º do art. 150 da CRFB/1988, de modo que a alteração textual apontada não deve modificar tal entendimento.

Por fim, para os que defendem a importância da vontade do legislador como critério de interpretação da norma, a exposição de motivos apresentada pelo Senador Efraim Filho ao apresentar à Comissão de Constituição e Justiça do Senado a Emenda 784 – da qual resultou a nova redação do art. 150, § 2º, da CRFB/1988 – demonstra com clareza os objetivos da alteração do dispositivo e o acerto da interpretação defendida nesta obra. Pela relevância, transcreve-se, abaixo, o trecho mais significativo da citada exposição (grifos não constam do original):

“Entretanto, a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos continua enfrentando desafios no que diz respeito ao reconhecimento de sua imunidade tributária por parte das autoridades tributárias. A título de ilustração, com relação ao ICMS, há 24 estados que insistem em realizar cobrança desse imposto à revelia da jurisprudência do STF. Diante dessa realidade, vislumbra-se a pertinência de apresentar uma proposição ao texto constitucional com o objetivo de mitigar litígios e interpretações equivocadas por parte das administrações tributárias. **Assim, a proposição ao art. 150, VI, § 2º da Constituição da República de 1988 almeja explicitar de maneira clara a imunidade tributária das empresas públicas prestadoras de serviço público, conforme jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal (STF)**”.

A exposição de motivos evidencia que o que se pretendia era explicitar (jamais reduzir) a imunidade tributária das empresas públicas prestadoras de serviço público, e não apenas a imunidade dos