REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL – BREVE HISTÓRICO DESDE A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 18/1965 ATÉ A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 32/2023, E PROGNÓSTICO A RESPEITO DO CONTENCIOSO JUDICIAL PÓS-REFORMA DE 2023

TAX REFORM IN BRAZIL – A BRIEF HISTORY FROM CONSTITUTIONAL AMENDMENT NO. 18/1965 TO CONSTITUTIONAL AMENDMENT NO. 32/2023, AND PROGNOSIS REGARDING POST-2023 REFORM JUDICIAL LITIGATION

Israel Cardoso dos Santos¹

Resumo: O presente estudo tem por objeto traçar um breve histórico sobre a reforma tributária no Brasil, desde a Emenda Constitucional n. 18/1965, editada na égide da Constituição Federal de 1946, passando pelas duas principais correntes que foram apresentadas aos integrantes da Assembleia Nacional Constituinte instaurada pela Emenda Constitucional n. 26/1985, a corrente mais radical e a corrente mais conservadora, seguindo pelas Propostas de Emenda à Constituição n. 45/2019 e 110/2019, até a edição da Emenda Constitucional n. 32/2023 que realizou, após cerca de 35 anos da promulgação da Constituição de 1988, a reforma tributária no Brasil, trazendo inovações, algumas das quais foram apresentadas à Nação Brasileira ainda na Constituinte inaugurada em 1987, como o princípio da tributação no destino. Por fim, pretende-se fazer um prognóstico sobre o contencioso judicial a partir do texto da Reforma Tributária de 2023, sobretudo em relação ao Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS.

Palavras-chave: Reforma Tributária. Assembleia Nacional Constituinte. Princípio da tributação no destino. Propostas de Emenda à Constituição n. 45/2019 e 110/2019. Emenda Constitucional n. 32/2023. Contencioso judicial.

Abstract: This study aims to outline a brief history of tax reform in Brazil, from Constitutional Amendment No. 18/1965, enacted under the aegis of the 1946 Federal Constitution, through the two main currents that were presented to the members of the National Constituent Assembly established by Constitutional Amendment No. 26/1985, the most radical current and the most conservative current, followed by Proposed Amendments to the Constitution No. 45/2019 and 110/2019, until the enactment of Constitutional Amendment No. 32/2023, which carried out, approximately 35 years after the enactment of the 1988 Constitution, tax reform in Brazil, bringing innovations, some of which were presented to the Brazilian Nation in the Constituent Assembly inaugurated in 1987, such as the principle of taxation at destination. Finally, we intend to make some predictions about legal disputes based on the text of the 2023 Tax Reform, especially in relation to the Goods and Services Tax Management Committee – IBS.

¹ Mestrando em Direito, Regulação e Políticas Públicas na Universidade de Brasília - UnB. Graduado em Direito pelo Instituto Euro-Americano de Educação, Ciência e Tecnologia (2009) e especialista em Direito Público pela Faculdade Fortium (2010). Atuou como Técnico Judiciário - área administrativa no Superior Tribunal de Justiça entre julho de 2004 e agosto de 2011. Atuou como Analista Judiciário - área judiciária no Superior Tribunal Militar entre agosto de 2011 e outubro de 2014. Atualmente é Analista Judiciário - área judiciária, no Superior Tribunal de Justiça e assessor de Ministro.

Reforma Tributária no Brasil – breve histórico desde a emenda constitucional n. 18/1965 até a emenda constitucional n. 32/2023, e prognóstico a respeito do contencioso judicial pós-reforma de 2023. Israel Cardoso dos Santos

Keywords: Tax Reform. National Constituent Assembly. Principle of taxation at destination. Proposed Amendments to the Constitution No. 45/2019 and 110/2019. Constitutional Amendment No. 32/2023. Judicial litigation.

Introdução

Os desafios relativos à implementação da Reforma Tributária no Brasil remontam à Emenda Constitucional n. 18/1965, editada na égide da Constituição Federal de 1946, que foi a semente do atual Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172/1966. Já no processo de redemocratização do país, a Reforma Tributária foi aventada desde a Emenda Constitucional n. 26, de 27 de novembro de 1985, que determinou a reunião dos membros da Câmara dos Deputados e do Senado Federal em Assembleia Nacional Constituinte, livre e soberana, no dia 1º de fevereiro de 1987.

A Constituinte foi submetida a duas correntes de reforma tributária durante a redação da nova Constituição da República, havendo uma corrente mais radical e outra mais conservadora, tendo logrado êxito a corrente mais conservadora que mantinha em boa parte a reforma tributária já operada por ocasião da Emenda Constitucional n. 18/1965, capitaneada por Gilberto de Ulhôa Canto.

Após mais de 35 anos da promulgação da Constituição Federal de 1988, as Propostas de Emenda à Constituição n. 45/2019 e 110/2019 resultaram na edição da Emenda Constitucional n. 32/2023, a qual realizou a reforma tributária no Brasil, trazendo inovações, algumas das quais foram apresentadas à Nação Brasileira ainda na Constituinte inaugurada em 1985, como o princípio da tributação no destino.

Por fim, pretende-se fazer alguns prognósticos sobre o contencioso judicial a partir do texto da Reforma Tributária de 2023, sobretudo em relação ao Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS.

1. Reforma tributária no âmbito da Assembleia Nacional Constituinte

O trabalho da Constituinte foi dividido em 24 Subcomissões agrupadas em 8 Comissões Temáticas, dentre elas a Comissão relativa ao Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, presidida pelo então Deputado Francisco Dornelles, do Partido Frente Liberal (PFL-RJ, atualmente o PFL mudou de nome e denomina-se Democratas) e relatada pelo então Deputado José Serra, do Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB-SP, atualmente a sigla foi alterada para MDB).

Os membros da Constituinte foram submetidos a duas correntes principais de propostas de reforma tributária: uma mais radical, relativa ao projeto do Instituto de Pesquisa Econômica *Revista Jurídica* http://revistas.unievangelica.edu.br/Revista_Jurídica/v.25_n.1_jan.-jun.2025.-p.01-16 DOI: <https://Doi.org/10.29248/2236-5788.2025.v.1-p.01-16>

Aplicada – IPEA/SEPLAN, capitaneada por Fernando Rezende, e outra mais conservadora com o projeto Afonso Arinos e os projetos do Instituto dos Advogados de São Paulo – IASP e da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF, capitaneado por Ives Gandra da Silva Martins e Gilberto de Ulhôa Canto.

A corrente mais radical, do IPEA/SEPLAN, propunha, dentre outras coisas: (i) a adoção do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) com ampliação da base tributária e a diminuição do número de impostos; e (ii) a adoção do princípio da tributação no destino, ou seja, no local do consumo, e não no local da produção, com a finalidade de racionalizar o regime e evitar a guerra fiscal provocada pela concessão de benefícios no local da produção, partindo da premissa de que é mais difícil a mobilidade dos consumidores em relação à mobilidade das empresas que se deslocam para locais onde a tributação da produção for reduzida.

Sobre a proposta do IPEA, Lukic (2014, 34-35) registra que:

[...] A adoção do ‘princípio do destino’ foi uma mudança muito controversa proposta pelo IPEA e se aplicaria às operações tanto internas quanto às ligadas a operações no exterior. O sistema adotado na época consistia em tributar os produtos na sua origem, ou seja, no Estado de produção das mercadorias. Na proposta do IPEA, a arrecadação do IVA seria feita sobre as ‘importações’: internas (entre os Estados) ou provenientes do exterior. Em outras palavras, o imposto deveria ser recolhido pelo Estado de destino da mercadoria e não onde foi produzido. [...] Por consequência, todas as exportações, seja para outros Estados, seja para o exterior, estariam isentas de imposto. O projeto afirma que, assim, a “tributação em cada estado fica relacionada ao consumo (ou utilização) dos bens no respectivo território. Isto permite devolver aos Estados a autonomia perdida com a criação do ICM [...]

O projeto IPEA concluiu que a tributação do IVA no destino permitiria que cada Estado fixasse seu próprio imposto, sem a ingerência de outros, devolvendo aos Estados autonomia para definir políticas de isenções e tributação diferenciada por produtos, por exemplo.

Outras características do projeto IPEA/SEPLAN: (i) adoção de uma base tributária mais ampla (tributar rendas do trabalho e ganho de capital) e diminuição do número de impostos com a adoção do IVA; (ii) sistema de compartilhamento das receitas: (a) partilha de receitas, com base na arrecadação; e (b) transferências compensatórias, segundo o grau de desigualdade. Por esse sistema seriam retidos recursos nas “mãos da União” para a realização de políticas de transferência e partilha; (iii) descentralizar a execução de políticas públicas, fortalecendo a Federação, ou seja, partilhando receita e descentralizando os encargos.

As principais críticas ao projeto do IPEA/SEPLAN eram as de que a mudança do paradigma da tributação no Estado da produção para a tributação no local do destino não agradou aos Estados produtores. Além disso, havia forte preocupação com a fiscalização dessas

cobranças no destino, que poderiam gerar problemas de evasão fiscal. Na prática, os deputados da Constituinte estavam mais preocupados em receber recursos da União do que com a possibilidade de recolherem tributos em seus territórios como destinatários do consumo.

De acordo com Rezende e Afonso (1987, *online*):

[...] entre a responsabilidade de administrar um tributo com maior autonomia e o esforço de usufruir de recursos provenientes de transferência, optou-se pela segunda solução. Entre a disposição para enfrentar propostas inovadoras, com aperfeiçoamentos da administração fiscal, e a comodidade de continuar convivendo com situações conhecidas, preferiu-se preservar o regime atual [...]

A corrente mais conservadora, relativa aos projetos Afonso Arinos e IASP/ABDF, mantinha grande parte da reforma tributária operada na vigência da Constituição Federal de 1946, no escopo da Emenda Constitucional n. 18/1965, que foi a semente do atual Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172/1966. Gilberto de Ulhôa Canto participou da redação da EC 18/1965 e estava no grupo que defendia, no âmbito da Constituinte inaugurada em 1987, o projeto IASP/ABDF, de modo que a corrente conservadora adotava a estrutura do sistema tributário implementada em 1965 com a EC n. 18.

Diferentemente da corrente radical, a corrente conservadora defendia a arrecadação do tributo no Estado da produção, além de propor a criação de cinco novos impostos: o IBS (imposto sobre bens sumptuários - luxo), o ITCMD (imposto sobre herança e doações), ITM (imposto sobre serviço de transporte entre Municípios), IVV (impostos sobre as vendas de varejo) e o ILMB (imposto sobre a locação de bens imóveis), bem como a transformação de IPI em ICE (imposto especial de consumo).

Algumas outras principais dos projetos Afonso Arinos e IASP/ABDF: (i) descentralização mais tímida; (ii) necessidade de equilibrar a regressividade com a progressividade dos impostos; (iii) tributação de riquezas aparentes (carros, propriedades etc) e exoneração de rendas reinvestidas.

Impende registrar que, no projeto da IASP, Ives Gandra Martins sugeria não atribuir competência tributária aos Municípios, aos quais, nessa ordem de ideia, apenas receberiam receitas oriundas de outros entes da Federação e se ocupariam em administrar políticas públicas, e não arrecadação tributária.

O consenso que havia entre ambas as correntes era a necessidade de reduzir as competências e os recursos da União Federal, ou seja, a necessidade de promover uma descentralização/deslocamento de receitas para os demais entes federativos, o que de fato ocorreu com a promulgação da Constituição Federal de 1988, na qual houve a redução da participação da União nas receitas e o aumento da participação dos Estados e Municípios no

fruto da arrecadação federal em razão dos Fundos de Participação de Estados e Município que tiveram grande aumento em seu percentual relativamente à arrecadação, sobretudo do Imposto de Renda e do Imposto do produtos Industrializados (IPI) e a criação de fundo para redução de desigualdades regionais destinado ao Norte/Nordeste, de modo que, com exceção da União, todos os outros entes da Federação tiveram ganhos.

Contudo, as perdas que a União suportou no âmbito da Constituição Federal de 1988 foram revertidas através do “sistema tributário paralelo”, assim denominado por Francisco Dornelles (2008), e aqui ele se referia às Contribuições Sociais previstas no art. 195 da Constituição Federal, dispositivo que autoriza a criação de tributos pela União com diversas bases (folha de salário, faturamento, lucro), os quais não estão submetidos à anterioridade de exercício, podendo ser cobrados após 90 dias de sua criação (noventena) e, principalmente, não estão sujeitos à repartição tributária com Estados e Municípios. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por exemplo, trata-se de um verdadeiro “imposto de renda” não partilhado com os demais entes da Federação.

Em artigo publicado em 2008, o ex-Deputado Francisco Dornelles, presidente da Comissão relativa ao Sistema Tributário, Orçamento e Finanças da Constituinte de 1988, criticou a Constituição Federal promulgada naquele ano na medida em que ela transferiu recursos aos Estados e Municípios, porém a modificação da partilha da arrecadação não acarretou distribuição de encargos em igual medida. Ele destacou que o sistema tributário implementado pela Constituinte é eficiente para arrecadar, mas peca na qualidade, ou seja, é cumulativo, opaco, iníquo, complexo e oneroso, ocasião na qual reiterou a defesa da criação de um IVA nacional e um cadastro único de contribuintes, a implantação de nota fiscal eletrônica e a divisão da arrecadação tributária diretamente pela rede bancária, sem transitar pelos cofres públicos, dentre outras propostas.

Além disso, ele citou que o *ranking* do Brasil no estudo realizado pelo Banco Mundial à época, denominado *Paying Taxes 2008*, era o de 137º na classificação de facilidade para pagar impostos e o último lugar (177º) quanto ao tempo gasto pelas empresas para apurar e pagar tributos - custo de conformidade (2.600 horas/ano em 2008). Se as horas fossem diminuídas pela metade, o Brasil só melhoraria duas posições naquele *ranking*.

Em relatório mais recente datado de 2021, denominado *Doing Business*², também elaborado pelo Banco Mundial, o número de horas gastas pelas empresas brasileiras para o

²https://portugues.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_Portuguese.pdf

pagamento de tributos era de 1.501 horas anuais, tempo quase cinco vezes superior à média da América Latina que é de 317,1 horas/ano e dez vezes maior que a média da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE (158,8 horas/ano) sendo a tributação de bens e serviços no Brasil uma das mais ineficientes do mundo. Das 1.501 horas mencionadas para o pagamento de impostos, 885 (59%) seriam dedicadas especificamente ao pagamento de tributos que incidem sobre o consumo, muito porque a arrecadação tributária indireta é subdividida em vários impostos diferentes, sob a competência dos diversos entes federativos.

2. Propostas de Emenda à Constituição n. 45/2019, 110/2019 e outras

A reforma tributária é tema que vem sendo aventado legislatura após legislatura e, mais recentemente, no ano de 2019, ganhou força com a edição da PEC 45/2019 e da PEC 110/2019, além de outras propostas legislativas como a PEC 128/2019 (CD), o PLC 3.887/2020 e o PL 2.337/2021. As alterações legislativas propostas visavam enfrentar diversos problemas históricos que oneram a sociedade brasileira, tais como a necessidade de simplificação do sistema tributário, a diminuição dos custos de conformidade, a efetividade dos princípios da capacidade contributiva e da não cumulatividade, o favorecimento da atividade econômica nacional, a maior transparência ao contribuinte, a promoção da justiça fiscal e social, o desestímulo à sonegação e à informalidade, a redução da litigiosidade, dentre outros.

Por essa razão boa parte das propostas de reforma tributária focam na tributação sobre o consumo procurando reduzir a quantidade de impostos e contribuições que oneram bens e serviços. No caso da PEC 45/2019, de autoria do Deputado Baleia Rossi, propunha-se a substituição do IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS pelo Imposto sobre Bens e Serviços - IBS. A PEC 110/2019 - cuja relatoria coube ao Senador Roberto Rocha - incluía, além dos impostos já citados, o IOF, a CIDE-Combustível e o Salário-Educação entre os tributos a serem extintos para a criação do IBS.

Ambas as propostas de emenda à Constituição Federal citadas, em sua redação original, previam a vedação de concessão de benefícios fiscais e adotam a sistemática da não-cumulatividade para recuperação do imposto pago na cadeia produtiva, bem como estabelecem mecanismo de devolução parcial do imposto, em relação aos contribuintes de baixa renda, por meio de critérios a serem ainda definidos.

A PEC 45/2019 propunha um sistema de subalíquotas federal, estadual, distrital e municipal, que posteriormente são agregadas formando uma alíquota única denominada “alíquota de referência” para o IBS. Porém, na PEC 110/2019 não constava de forma detalhada como seria a formação da alíquota uniforme a ser aplicada. Ambas as PECs também sugeriam

a criação de um Imposto Seletivo de incidência monofásica, sendo que a PEC 45/2019 estabelecia claramente finalidade extrafiscal a ele, de maneira a onerar de forma mais gravosa produtos supérfluos e noviços à saúde, desestimulando o consumo; finalidade extrafiscal não detectada no Imposto Seletivo proposto pela PEC 110/2019, a qual destinava sua cobrança às operações com petróleo e derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer natureza, gás natural, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos.

Interessante notar que a PEC 45/2019 não se debruçou sobre a tributação incidente sobre renda e sobre patrimônio, ao contrário do que ocorreu no âmbito do PEC 110/2019, a qual trouxe em seu bojo propostas de alteração na tributação sobre renda e patrimônio.

Para ressaltar algumas das alterações propostas pela PEC 110/2019, cita-se a transferência para a União da competência em relação ao Imposto sobre Transmissão de *Causa Mortis* e Doação - ITCMD, revertendo o produto da arrecadação inteiramente para os Municípios. Quanto ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - IPVA amplia sua incidência para abarcar, também, veículos aquáticos e aéreos (embarcações e aeronaves), porém excluindo veículos comerciais destinados à pesca e ao transporte público, ou seja, veículos usados pela maioria da população, de modo que o imposto recairá sobre pessoas com maior capacidade contributiva, havendo previsão para a edição de lei complementar para fins de definição de alíquotas máximas e mínimas e estabelecimento de parâmetros para concessão de benefícios fiscais, o que milita a favor do arrefecimento da guerra fiscal hoje existente. A PEC 110/2019 estabelecia, também, que o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU e o Imposto sobre Transmissão *inter vivos* de bens imóveis e direitos reais sobre imóveis - ITBI poderiam ser arrecadados, fiscalizados e cobrados pela União, mediante convênio, atribuição compartilhada com os Municípios, além de prever o estabelecimento de alíquotas mínimas e limites para concessão de benefícios fiscais. Em relação ao Imposto de Renda, a PEC 110/2019 apenas propunha a incorporação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), o que na prática implica a majoração de sua alíquota em razão da absorção da CSLL.

Já a PEC 128/2019 propunha o desmembramento do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS em dois tributos, um federal e outro dos estados e municípios, o denominado IVA dual (federal e Estadual/Municipal), proposto para atender reivindicação de governadores e secretários de fazenda estaduais, além de propor a criação do Imposto sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de créditos e direitos de natureza financeira - IMF.

O governo federal, em 2020, tornou público que discutiria a reforma tributária em 4 fases. A primeira fase foi apresentada à Câmara dos Deputados em julho de 2020 por meio do Projeto de Lei Complementar – PLC 3.887/2020, que instituía a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS. A segunda fase, por sua vez, foi apresentada à Câmara dos Deputados em junho de 2021, por meio do Projeto de Lei – PL 2.337/2021, que alterava a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A terceira fase consistiria em mudanças no Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI; a quarta e última fase, por sua vez, seria sobre a tributação incidente sobre a folha de salários, sinalizando sua desoneração.

Em se tratando da primeira fase de reforma tributária aludida pelo governo federal, propunha-se, no PLC 3.887/2020, a extinção do PIS e da COFINS para a instituição da Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, tendo como fato gerador e base de cálculo a receita bruta das empresas nas operações com bens e serviços em sentido amplo, nas operações no mercado interno e na importação, já excetuadas as receitas decorrentes de exportação, bem como incorporando entendimento jurisprudencial e legal sobre a exclusão do ICMS, ISS, do próprio CBS e dos descontos incondicionais da base de cálculo da novel contribuição. A alíquota prevista seria a de 12% (exceto nos casos de incidência monofásica) incidindo de forma não cumulativa, ou seja, garantindo-se a apropriação de créditos para realizar a neutralidade da tributação na organização da atividade econômica.

Ao contrário da PEC 45/2019, a qual vedava a concessão de benefícios fiscais em sua redação original, o PLC 3.887/2020 previa diversas isenções ao novo tributo sobre operações com bens e serviços, tendo previsto expressamente a isenção em relação às receitas decorrentes de venda de bens à Zona Franca de Manaus - ZFM e Áreas de Livre Comércio - ALC. Vale ressaltar que foi apresentada a Emenda 79/2019 à PEC 45/2019 com o objetivo de garantir, no novo sistema tributário proposto, tratamento favorecido à ZFM, mantendo suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, até o prazo de 2073. Tal previsão de manutenção da ZFM também veio expressa no art. 15 da PEC 110/2019.

Cabe ressaltar, também, que a proposta apresentada pelo governo federal no âmbito do PLC 3.887/2020 — ao estabelecer que a alíquota geral da CBS é de doze por cento (art. 8º) — aumentava a carga tributária, de forma geral, inclusive em relação à Zona Franca de Manaus — ressalvadas as hipóteses de isenção. Isso porque, à época, a alíquota do PIS/COFINS era de 9,25% para contribuintes com faturamento mais elevado (com direito a crédito dos tributos pagos na compra/entrada). Em se tratando de faturamento menor, a alíquota é de 3,65% (sem

direito a crédito na entrada). Um dos benefícios da Zona Franca de Manaus, é a alíquota de 3,65%, independentemente do faturamento. Nos termos do PLC 3.887/2020, a CBS incidente no âmbito da Zona Franca de Manaus seria de 12%, com crédito presumido de 25%. Assim, a alíquota efetiva seria de 9%, ou seja, superior ao sistema vigente.

3. Projetos enviados pelo Poder Executivo na Gestão 2018/2022 relativamente à reforma da tributação sobre renda e patrimônio

Já no caso do PL 2.337/2021, segunda fase da reforma tributária proposta pelo governo federal, gestão 2018/2022, o foco era no Imposto de Renda, procurando resolver parcialmente a defasagem da correção da tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF, aumentando o limite de isenção para R\$ 2.500,00, o que acresce em 5,6 milhões o número de contribuintes isentos, passando dos atuais 10,7 milhões para 16,3 milhões de contribuintes isentos. Caso houvesse recomposição das perdas desde 1996, estimou-se que 70,3 milhões de trabalhadores estariam isentos de imposto de renda.

Nesse ponto é importante frisar que o Brasil ainda tem muito a alcançar em termos de justiça fiscal, sobretudo com base no princípio da capacidade contributiva, visto que o país não adota uma alíquota mais alta para aqueles que possuem maior renda, sendo a alíquota máxima a de 27,5%, inferior à média dos 30 países que fazem parte da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE que era de 41,58% no ano de 2015.

O PL 2.337/2021 previa ainda: (i) a atualização do valor do imóvel adquirido no País até 31/12/2020, visando a diminuição do valor a pagar do imposto de renda na transmissão do imóvel; (ii) a vedação de dedução de juros sobre capital próprio do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a partir de 2022; (iii) a tributação na distribuição de lucros e dividendos das sociedades empresárias, propondo uma alíquota de 20% sobre eles, constando da exposição de motivos que apenas Brasil, Estônia e Letônia não tributam dividendos, já havendo destaque aprovado para redução da alíquota de 20% para 15%; (iv) a redução do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ de 15% para 12,5% em 2022, com previsão de nova redução para 10% em 2023.

Segundo informações extraídas da Fonte: Agência Câmara de Notícias (2021, *online*), o projeto traz perdas e ganhos, que foram resumidos da seguinte forma, *in verbis*:

O projeto traz medidas que levam a ganhos e perdas de receita. As medidas referentes à tributação de lucro e dividendos distribuídos, à revogação da dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, ao mercado financeiro e à atualização do valor dos bens imóveis para o ano de 2022 acarretarão um aumento de receitas tributárias estimado em R\$ 32,33 bilhões em 2022, em R\$ 55,04 bilhões em 2023 e em R\$ 58,2 bilhões em 2024.

As medidas referentes à redução da alíquota do IRPJ, à atualização da tabela progressiva da pessoa física e à atualização do valor dos bens imóveis para os anos de 2023 e 2024 acarretarão uma redução de receitas tributárias estimada em R\$ 32,02 bilhões em 2022, em R\$ 54,71 bilhões em 2023 e em R\$ 57,61 bilhões em 2024.

O substitutivo do PL 2.337/2021 (com destaque) teve seu texto-base aprovado e foi encaminhado ao Senado Federal, lá permanecendo sem movimentação relevante até então.

4. Simplificação Tributária que pretende, também, reduzir o número de processos dessa temática nos escaninhos do Poder Judiciário

A simplificação do sistema tributário tende a arrefecer a guerra fiscal travada entre os Estados no âmbito do atual ICMS, visto que, a despeito da previsão do art. 1º da LC nº 24/1975 e do art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, quanto à necessidade de celebração de convênio ratificado pelo Estados e Municípios para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscal no ICMS, tal diretriz vem sendo reiteradamente desrespeitada pelos Estados, tanto é assim que foi editada a LC nº 160/2017 para autorizar a deliberação dos Estados e do Distrito Federal sobre a reinstituição das isenções, incentivos e benefícios em vigor, bem como sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de isenção, incentivos e benefícios fiscais ou financeiros instituídos em desacordo com a referida regra da necessidade de convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.

Os benefícios almejados com a reforma tributária também incluem a desobstrução dos escaninhos do Poder Judiciário através da redução da litigiosidade por meio da simplificação e do aumento da eficiência do sistema. É cediço que o gargalo histórico do Poder Judiciário são as execuções fiscais, desdobramento da complexidade da atual sistemática tributária brasileira que permite a diversidade de interpretações legais com diversos regimes de tributação e inúmeras exceções aos regramentos de base, o que promove a judicialização de diversos temas fiscais, bem como a realização de lançamentos de créditos tributários pelo Fisco em razão do não cumprimento da legislação por parte das empresas, sendo certo que o processo judicial, no âmbito da execução, acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou do seu patrimônio já realizadas sem sucesso no âmbito administrativo, ou seja, chegam ao Judiciário títulos de dívida com menor probabilidade de recuperação.

O Relatório Justiça em Números de 2022, do Conselho Nacional de Justiça, ano-base 2021, indicava que os processos de execução fiscal representam aproximadamente 35% do total de casos pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 90%, o que significa que de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2021, apenas 10 foram

baixados. Na Justiça Federal, os processos de execução fiscal correspondem a 42% do seu acervo total de primeiro grau (conhecimento e execução); na Justiça Estadual, a 39%.

O relatório cita, ainda, que:

[...] a maior taxa de congestionamento de execução fiscal está na Justiça Federal (93%), seguida da Justiça Estadual (89%) e da Justiça do Trabalho (89%). A menor é a da Justiça Eleitoral (86%) [...]. O tempo de giro do acervo desses processos é de 8 anos e 8 meses, ou seja, mesmo que o Judiciário parasse de receber novas execuções fiscais, ainda seria necessário todo esse tempo para liquidar o acervo existente.

5. Reforma Tributária relativa à prevenção de litígios e modernização do processo administrativo tributário nacional

Também se encontra em tramitação no Congresso Nacional, mais especificamente no Senado Federal, o PLP 124/2022, que dispõe sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo, em matéria tributária, resultado do trabalho da Comissão de Juristas instituída por Ato Conjunto da Presidência do Senado Federal e da Presidência do Supremo Tribunal Federal para apresentação de anteprojetos de proposição legislativas tendentes a dinamizar, unificar e modernizar o processo administrativo e tributário nacional. O referido projeto de lei complementar propõe alterações no Código Tributário Nacional fundadas em três eixos: (i) prevenção de conflitos tributário mediante adoção de programas de conformidade e facilitação da autorregularização; (ii) estímulo à adoção de soluções consensuais em litígios tributários; (iii) harmonização das normas relativas ao processo administrativo tributário.

Destaca-se do PLP 124/2022 a criação de um verdadeiro regime jurídico das multas tributárias, com a fixação de limitações à imposição de penalidades e criação de critérios de razoabilidade e proporcionalidade na aplicação das multas. Destaca-se também a inserção no art. 142 do CTN do afastamento da multa de ofício em caso de lançamento tributário para prevenção da decadência, quando a exigibilidade do crédito estiver suspensa.

Outra novidade interessante é a inclusão e disciplina do instituto da consulta tributária ao regramento geral, garantindo a uniformidade na aplicação de entendimentos exarados pela administração tributária a todos os demais contribuintes não consulentes que se encontrem nas mesmas situações fáticas e jurídicas, prestigiando a segurança jurídica e a expectativa legítima dos contribuintes que confiam na estabilidade e harmonia da interpretação normativa feita pela administração tributária.

O projeto também propõe a criação de novas hipóteses de suspensão da exigibilidade (art. 151 do CTN) e de extinção do crédito tributário (art. 156 do CTN) por meio da arbitragem

e da mediação tributária no país, de modo a permitir que o procedimento arbitral tenha eficácia terminativa em relação aos litígios tributários.

6. Emenda Constitucional n. 32/2023

Dando agora um salto de pelo menos 35 anos (de 1988 a 2023), estamos diante da Reforma Tributária promulgada pela Emenda Constitucional n. 132/2023, a qual resgata algumas das propostas que já haviam sido submetidas à Assembleia Nacional Constituinte inaugurada em 1987 pelo projeto IPEA/SEPLAN, capitaneado à época por Fernando Rezende, dentre as quais a criação do Imposto sobre Valor Agregado em substituição a diversos impostos incidentes sobre o consumo e a adoção da arrecadação no local do destino.

Espera-se que haja uma simplificação do sistema com a criação do IVA dual Brasileiro, traduzido no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) em substituição ao ICMS e ISSQN, de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 156-A, da Constituição Federal), e na Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS) em substituição ao PIS e à COFINS (art. 195, V, da Constituição Federal). Além dos dois tributos referidos, a EC n. 132/2023 também trouxe a previsão da criação do Imposto Seletivo (Impostos sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente – art. 153, VIII, da Constituição Federal), que alguns denominam jocosamente como “imposto do pecado”.

O Imposto sobre produtos Industrializados (IPI) terá sua alíquota reduzida a zero a partir de 2027, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios a serem estabelecidos em Lei Complementar, e não incidirá de forma cumulativa com o Imposto Seletivo supracitado.

Considerando o período de transição trazido na EC n. 132/2023, o ICMS e o ISSQN, por exemplo, somente serão efetivamente extintos em 2033.

A esperada simplificação do sistema decorre de novo princípio previsto expressamente no § 3º do art. 145 da Constituição Federal, alterado pela EC n. 132/2023, segundo o qual “O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”.

Além disso, o art. 146-B trata o IBS e a CBS como “tributos irmãos” na medida em que estabelece que ambos observarão as mesmas regras em relação à: (i) fato gerador, bases de cálculo, hipótese de não incidência e sujeitos passivos; (ii) imunidades; (iii) regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e (iv) regras de não cumulatividade e de creditamento.

O IBS será instituído por Lei Complementar federal, e será um imposto de competência

compartilhada pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, competência exercida exclusivamente no âmbito do Comitê Gestor previsto no art. 156-B da Constituição Federal, classificado como entidade pública sob regime especial com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira.

Caberá ao Comitê Gestor as competências administrativas relativas à: edição de regulamento único e uniformização da interpretação e aplicação da legislação do imposto; arrecadação do imposto, efetuando as compensações e a distribuição do produto da arrecadação entre os entes federativos; e a decisão no contencioso administrativo.

7. Contencioso judicial

Quanto ao contencioso judicial, pairam algumas dúvidas a respeito da competência para julgamento dos temas relativos ao IBS, visto que, como já afirmado, o IBS e a CBS serão “tributos irmãos”, de modo que o entendimento jurisprudencial em relação a ambos deve caminhar na mesma direção, o que sinaliza para a necessidade de decisões uniformes em relação a ambos, de modo que tal necessidade pragmática aponta no sentido da competência da Justiça Federal para julgamento dos feitos a eles relativos.

A União não participará do Comitê Gestor do IBS, o qual será integrado apenas por representantes dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o que, num primeiro momento, poderia sinalizar que a competência para julgamento dos feitos relativos ao IBS seja da Justiça Estadual, ainda que o IBS seja instituído por Lei Complementar federal, fato que, por si só, não atrai a competência da Justiça Federal, a qual, a rigor, possui a competência absoluta em razão da pessoa, ou seja, cabe à Justiça Federal o julgamento das causas em que a União, entidade autárquica ou empresa pública federal forem interessadas na condição de autores, réus, assistentes ou oponentes, excetuadas as hipóteses previstas no inciso I do art. 109 da Constituição Federal.

Contudo, os §§ 6º, 7º e 8º do art. 156-B dispõem que o Comitê Gestor do IBS, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas aos tributos previstos nos arts. 156-A (IBS) e 195, V (CBS), e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos, podendo implementar soluções integradas para a administração e cobrança dos tributos, cabendo à Lei complementar dispor sobre a integração do contencioso administrativo relativo ao IBS e à CBS.

Portanto, a própria Constituição Federal, com a redação dada pela EC n. 132/2023, aponta no sentido de uma integração entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios

Revista Jurídica [http://revistas.unievangelica.edu.br/Revista Jurídica/v.25, n.1, jan.-jun.2025](http://revistas.unievangelica.edu.br/Revista_Jurídica/v.25_n.1_jan.-jun.2025). –p.01-16 DOI: <https://Doi.org/10.29248/2236-5788.2025.v.1-p.01-16>

relativamente às normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos relativos ao IBS e à CBS, o que inevitavelmente atrairá a competência para a Justiça Federal em razão da pessoa (art. 109, I, da Constituição Federal), situação que facilitará a uniformização da jurisprudência em torno do IVA dual brasileiro, sobretudo porque submeteria os feitos a apenas 6 (seis) Tribunais Regionais Federais ao invés dos 27 (vinte e sete) Tribunais de Justiça dos Estados e do Distrito Federal e Territórios.

A Justiça Federal, por outro lado - ainda que tenha expandido sua presença no interior do país nos últimos anos, fato que inclusive foi um dos motivos para a revogação, em 2014 (art. 75 da Lei n. 13.043/2014), da delegação de competência federal para a Justiça Estadual -, não é tão capilarizada no interior do país como é o a Justiça Estadual, o que poderia prejudicar o acesso à Justiça, sobretudo pela população mais carente, circunstância que também pode ser questionada em razão da possibilidade de peticionamento eletrônico e da digitalização dos processos e audiências judiciais em todos os órgãos do Poder Judiciário e em todos os graus de jurisdição.

8. Considerações Finais

Muitos esforços foram empreendidos para implementar a reforma tributária no Brasil e espera-se que haja êxito tanto no aspecto material quanto no aspecto processual da novel legislação de modo a criar no país um ambiente mais favorável à atividade comercial e à competitividade do setor produtivo e de prestação de serviços, estimulando a formalização das empresas e desestimulando a evasão fiscal por meio da simplificação do emaranhado tributário atualmente em vigor no país, bem como dando maior e verdadeira aplicação aos princípios da capacidade contributiva e da justiça fiscal, tornando a tributação interna mais compatível com aquela em vigor nos países da OCDE que adotam a tributação sobre valor agregado, o que doravante será adotado do país por meio do Imposto sobre Bens e serviços e/ou da Contribuição sobre Bens e Serviços, unificando os impostos que incidem sobre o consumo de forma direta ou indireta (ICMS, ISS, IPI, PIS/COFINS e outros), tornando mais eficiente a aplicação do princípio da não cumulatividade e assegurando o aproveitamento do créditos fiscais relativos ao imposto pago nas operações anteriores, unificando ao mais possível fato gerador e base de cálculo da tributação sobre consumo.

Espera-se, também, que seja implementada reforma tributária no âmbito da tributação sobre a renda por meio da correção da tabela do Imposto de Renda e ampliação da tributação sobre a propriedade, a exemplo do que já ocorreu de forma sensível com a ampliação do IPVA

para incidir sobre veículos automotores aquáticos e aéreos, o que realiza de forma concreta e prática o princípio da capacidade contributiva.

Os desafios para transformar o sistema tributário brasileiro num mecanismo viável e eficiente para a satisfação das necessidades arrecadatórias do Estado e da promoção da justiça fiscal ainda são muitos, e certamente, mesmo após a implementação das reformas tributárias propostas levará um tempo até que todo o sistema esteja funcionando em harmonia, visto que diversas questões de ordem prática ainda precisam de solução, como, por exemplo, a representação judicial dos entes da Federal em relação ao IBS. Com efeito, vislumbra-se a necessidade de melhor delimitar as atribuições e competências de cada Fisco em suas esferas federativas a fim de evitar litisconsórcios desnecessários e potencialmente impraticáveis em caso de adoção do IBS nacional de alíquota única. Seja como for, a reforma tributária que se pretenda eficiente e justa também promoverá, inexoravelmente, uma sensível alteração no federalismo hoje existente no país, no que tange à repartição das competências e receitas tributárias.

Referências

AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS. Proposta do governo atualiza tabela do IR, mas limita desconto simplificado. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/778071-proposta-do-governo-atualiza-tabela-do-ir-mas-limita-desconto-simplificado/>. Acesso em: 20.set. 2024

ALMEIDA, Sebastião. Reforma Tributária: Comparativos da PEC 45/2019 e da PEC 110/2019 e as Propostas do Governo Federal por Meio do PLC 3.887/2020 e do PL 2.337/2021. **Revista de Estudos Tributários**. Ano XXIV, nº 142, NOV-DEZ,2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45**, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 17 set. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 128/2019**, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2215866>. Acesso em: 17 set. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 3.887/2020**. Institui a Contribuição Social Sobre Operações com Bens e Serviços – CBS. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>. Acesso em: 13 de out. 2022.

Reforma Tributária no Brasil – breve histórico desde a emenda constitucional n. 18/1965 até a emenda constitucional n. 32/2023, e prognóstico a respeito do contencioso judicial pós-reforma de 2023. Israel Cardoso dos Santos

BRASIL. Câmara dos Deputados. Agência Câmara de Notícias. **Proposta do governo atualiza tabela do IRM, mas limita desconto simplificado.** Publicado em 25.6.2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/778071-proposta-do-governo-atualiza-tabela-do-ir-mas-limita-desconto-simplificado/>. Acesso em: 17 set. 2024.

BRASIL. Congresso Nacional. **Emenda Constitucional n. 132, de 2023.** Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 17 set. 2024.

BRASIL. Conselho Nacional De Justiça. **Justiça em Números 2022. Brasília: CNJ, 2022.** Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 13 out 2022.

BRASIL. Presidência da República. **Projeto de Lei – PL nº 2.337/2021.** Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Apresentado na Câmara dos Deputados em 25.06.2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389>. Acesso em: 17 set. 2024.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 13 out. 2022.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 124/2022.** Dispõe sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo, em matéria tributária. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154736>. Acesso em: 13 out. 2022.

DORNELLES, Francisco. **O Sistema Tributário da Constituição de 1988.** DANTAS, Bruno et al (orgs.). Constituição de 1988: o Brasil 20 anos depois. v. IV. Brasília: Senado Federal, 2008.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. World Bank Group. Doing **Business Subnacional Brasil 2021.** Disponível em: <https://subnational.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazil>. Acesso em: 17 abr. 2024.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições.** Curitiba: Juruá, 2014.

REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto R. A Reforma Fiscal no Processo de Elaboração da Nova Constituição. In: **IPEA (Instituto de Planejamento Econômico Social); e IPLAN (Instituto de Planejamento) 1987.** Disponível em: repositorio.ipea.gov.br . Acesso em: 17 set. 2024.