



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

## **REFORMA TRIBUTÁRIA. PEC 45/19. REVINDICAÇÕES DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL**

Ilustríssimo Sr. Senador Rodrigo Pacheco

Por meio desta, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, respeitosamente, apresenta a pauta de reivindicações da advocacia para ser inserida na PEC<sup>1</sup> 45/19, a qual institui o IBS<sup>2</sup> e a CBS<sup>3</sup>.

### **I. BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO**

O texto da PEC 45/2019 aprovado pela Câmara dos Deputados trouxe profundas e necessárias alterações na sistemática de tributação do consumo, ao dispor sobre regras que, certamente, trarão maior clareza e transparência às relações jurídico-tributárias.

Foram muitas conquistas e avanços promovidos pelo texto, notadamente a previsão de **manutenção do Simples Nacional**.

Observamos, no entanto, que o texto aprovado pela Câmara resultará um brutal e abrupto aumento de carga tributária suportada pela advocacia, sobretudo para os advogados organizados sob a forma do art. 966 do Código Civil Brasileiro.

Em relação às sociedades de advogados que não fazem parte do Simples Nacional, o PIS/Cofins é atualmente recolhido à alíquota de 3,65%<sup>4</sup> e o ISS, por sua vez, calculado sobre base fixa por advogado, nos termos do Recurso Extraordinário 940.769, julgado pelo STF sob repercussão geral.

<sup>1</sup> Proposta de Emenda à Constituição nº 45 de 2019

<sup>2</sup> Imposto sobre Bens e Serviços

<sup>3</sup> Contribuição Sobre Bens e Serviços

<sup>4</sup> Regime Cumulativo: PIS (0,65%) e COFINS (3%)





*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

A título de exemplo, imaginemos uma sociedade de advogados formada por 20 profissionais, em São Paulo e uma receita anual de R\$ 5.000.000,00. No sistema atual, a soma dos tributos sobre o consumo (PIS, Cofins e ISS fixo) representaria, por ano, um total de R\$ 210.376,80.

Com a previsão da PEC 45/2019, a uma alíquota conjunta de 28,04%<sup>5</sup> e considerando um volume de crédito anual correspondente a 10% das receitas, essa sociedade passaria a recolher, por ano, R\$ 1.261.800,00, o que corresponderia a um aumento em quase 600% da incidência tributária atual sobre o consumo e, naturalmente, esse cenário tende a ser agravado com a tributação de dividendos, já anunciada pelo Governo Federal.

Consideramos que este deverá ser um dos principais temas objeto de análise pelo Senado, na medida em que a advocacia desempenha um papel fundamental na sociedade contemporânea, sendo uma profissão essencial para a promoção da justiça, defesa dos direitos individuais e coletivos, e manutenção do Estado de Direito. A importância dos advogados e advogadas transcende o simples ato de representação legal, abrangendo aspectos sociais, políticos e éticos.

Diante desse cenário, embora o texto aprovado seja de ímpar distinção, alguns outros temas precisam ser observados para que a proposta seja ainda mais benéfica, inclusive para os cidadãos, já que o abrupto impacto da reforma tributária sobre a advocacia, no limite, encarecerá os serviços, limitando o acesso daqueles à Justiça, que é cláusula pétrea de direito constitucional, contido no inciso XXXV do art. 5º da Carta Maior<sup>6</sup>. Nesse sentido, são as proposições abaixo do CFOAB.

## **II. REGIME DIFERENCIADO PARA PROFISSIONAIS LIBERAIS**

A questão é especialmente tormentosa para os profissionais liberais que prestam serviços a outras pessoas físicas (*business to costumer*) e não para pessoas jurídicas (*business to business*). Como as pessoas físicas tomadoras de serviços não poderão descontar créditos de IBS/CBS, não haverá qualquer incentivo para a emissão de

<sup>5</sup> Estimativa divulgada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada- Ipea.

<sup>6</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:  
 (...)

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;





*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

notas fiscais (a chamada fiscalização cruzada), com igual prejuízo de arrecadação no imposto sobre a renda.

Em razão disso, propomos a fixação de um escalonamento de alíquotas conforme a essencialidade do serviço.

Com efeito, desde 1968 os profissionais liberais e as sociedades civis de profissão regulamentada (médicos, dentistas, advogados, contadores, etc.) recolhem o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza com base em alíquotas fixas, calculadas por profissional prestador de serviços.

Tal previsão foi mantida no art. 9º do Decreto-lei 406/1968<sup>7</sup> e referendada pelo Supremo Tribunal Federal inúmeras vezes, que sempre declarou que a tributação diferenciada era uma decorrência da isonomia e da capacidade contributiva:

*“Agravamento regimental no agravo de instrumento. ISS. Recepção do Decreto-Lei nº 406/68, art. 9º, § 3º. Base de cálculo das sociedades prestadoras de serviços profissionais. Tributação diferenciada que não atenta contra a isonomia ou a capacidade contributiva. Incidência da Súmula nº 663 do STF. 1. As bases de cálculo previstas para as sociedades prestadoras de serviços profissionais foram recepcionadas pela nova ordem jurídico-constitucional, na medida em que se mostram adequadas a todo o arcabouço principiológico do sistema tributário nacional. 2. Ao contrário do que foi alegado, a tributação diferenciada se presta a concretizar a isonomia e a capacidade contributiva. As normas inscritas nos §§ 1º e 3º não implicam redução da base de cálculo. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido.”*<sup>8</sup>

<sup>7</sup> “Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

(...)

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.”

<sup>8</sup> STF, AI 703982 AgR, Relator Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 09/04/2013.





*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

Recentemente, esta posição foi referendada pelo Plenário do STF, que julgou o RE 940.769<sup>9</sup> para fixar a seguinte tese de repercussão geral: “*É inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional.*”

Além disso, o tratamento diferenciado se justifica sob uma premissa pouco debatida: deve-se distinguir as sociedades empresárias, nas quais a produção ou circulação de bens ocorre sem necessariamente a participação pessoal do sócio, das sociedades simples, de caráter intelectual, onde a atividade é exercida de forma direta pelo labor dos sócios.

Essa distinção, trazida pelo Código Civil, justifica ainda a responsabilização pessoal do sócio pelo exercício da atividade-fim da sociedade simples, enquanto na sociedade empresária a regra é a separação do patrimônio entre sócios e pessoa jurídica.

Portanto, necessária o ajuste redacional na PEC 45/2019, para contemplar um regime diferenciado para as sociedades de profissão regulamentada, nos seguintes termos:

<sup>9</sup> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. BASE DE CÁLCULO. LEI COMPLEMENTAR NACIONAL. SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS. ADVOGADOS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE MUNICÍPIO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO FIXA. NATUREZA DO SERVIÇO. REMUNERAÇÃO DO LABOR. DECRETO-LEI 405-1968. RECEPÇÃO. LEI COMPLEMENTAR 7/1973 DO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. CONFLITO LEGISLATIVO. ISONOMIA TRIBUTÁRIA. 1. A jurisprudência do STF se firmou no sentido da recepção do Decreto-Lei 406/1968 pela ordem constitucional vigente com status de lei complementar nacional, assim como pela compatibilidade material da prevalência do cálculo do imposto por meio de alíquotas fixas, com base na natureza do serviço, não compreendendo a importância paga a título de remuneração do próprio labor. Precedente: RE 220.323, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 18.05.2001. 2. É inconstitucional lei municipal que disponha de modo divergente ao DL 46/1968 sobre base de cálculo do ISSQN, por ofensa direta ao art. 146, III, “a”, da Constituição da República. 3. Reduziu-se o âmbito de incidência e contrariou-se o comando da norma prevista no art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, por meio do código tributário porto-alegrense. Logo, há inconstitucionalidade formal em razão da inadequação de instrumento legislativo editado por ente federativo incompetente, nos termos do art. 146, III, “a”, do Texto Constitucional. 4. Fixação de Tese jurídica ao Tema 918 da sistemática da repercussão geral: “É inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional.” 5. Recurso extraordinário a que dá provimento, com a declaração incidental de inconstitucionalidade dos arts. 20, §4º, II, da Lei Complementar 7/73, e 49, IV, §§3º e 4º, do Decreto 15.416/2006, ambos editados pelo Município de Porto Alegre. (RE 940769, Relator Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 24/04/2019, Repercussão Geral, Dje. 11/09/2019).



DE PORTAS  
ABERTAS

INTERIORIZAÇÃO  
DA ADVOCACIA

#ADVOCACIA  
SEM  
ASSÉDIO

FIDA CONCAD ESA





*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

PEC 45/2019	Proposta
<p>“Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.</p> <p>§ 5º Lei complementar disporá sobre:</p> <p>(...)</p> <p>V – regimes específicos de tributação para:</p> <p>(...)</p>	<p>“Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.</p> <p>§ 5º Lei complementar disporá sobre:</p> <p>(...)</p> <p>V – regimes específicos de tributação para:</p> <p>(...)</p> <p><b>f) sociedades de profissão regulamentada, organizadas sob a forma do § único do art. 966 do Código Civil Brasileiro.</b></p>

### III. REPASSE COMPULSÓRIO

Para evitar questionamentos como a chamada “tese do século”, em que o STF decidiu que o ICMS não compõe a base de cálculo da COFINS (Tema 69 da Repercussão Geral), é relevante estabelecer, desde já, o chamado “cálculo por fora” do IBS, bem como a obrigatoriedade de acrescer o valor do IBS/CBS ao preço contratado.

Tal medida também permitiria aos contribuintes repassarem o ônus do IBS/CBS para o consumidor final, perfectibilizando a pretendida não cumulatividade dos impostos.

Além disso, para manter o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos vigentes, é fundamental que a PEC 45 disponha que o IBS/CBS será obrigatoriamente adicionado ao preço dos contratos firmados anteriormente à entrada em vigor da nova contribuição, como forma de garantir que o aumento da carga tributária seja efetivamente repassado ao consumidor final e a não-cumulatividade plena seja respeitada – evitando-se assim que a emenda origine disputas contratuais.

PEC 45/2019	Proposta
<p>“Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.</p>	<p>“Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.</p>



INTERIORIZAÇÃO  
DA ADVOCACIA  
OAB PRESENTE

#ADVOCACIA  
SEM  
ASSÉDIO

FIDA CONCAD ESA



Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – COORDENAÇÃO DE ASSUNTOS LEGISLATIVOS



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

<p>§ 1º O imposto previsto no caput atenderá ao seguinte:</p> <p>(...)</p> <p>Art. 21. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:</p> <p>I – em 2027, em relação aos arts. 3º e 11;</p> <p>II – em 2033, em relação aos arts. 4º e 5º;</p> <p>e</p> <p>III – na data de sua publicação, em relação aos demais dispositivos.</p>	<p>§ 1º O imposto previsto no caput atenderá ao seguinte:</p> <p>XIII - não integrará o preço, devendo ser obrigatoriamente acrescido ao valor da operação e destacado no respectivo documento fiscal.</p> <p>(...)</p> <p>Art. 21. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:</p> <p>I – em 2027, em relação aos arts. 3º e 11;</p> <p>II – em 2033, em relação aos arts. 4º e 5º;</p> <p>e</p> <p>III – na data de sua publicação, em relação aos demais dispositivos.</p> <p>1º O contribuinte que auferir receitas decorrentes de contratos firmados até o dia imediatamente anterior à data em que esta Emenda Constitucional entrar em vigor deverá, obrigatoriamente, acrescer o custo do imposto previsto no art. 156-A ao preço, cujo encargo financeiro será suportado pelo contratante.</p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

#### IV. PERÍODO DE TRANSIÇÃO PARA A CBS

Ao contrário da transição do IBS - período de 7 anos - a PEC não prevê transição para a CBS, que será cobrada a partir de 2027.

No entanto, a ausência de transição é especialmente sensível para os escritórios de advocacia do lucro presumido que, hoje, recolhem o PIS e a COFINS na alíquota de 0,65% e 3%, respectivamente, e veriam a majoração repentina para alíquota federal estimada de 12%<sup>10</sup>.

Não se desconhece que a PEC 45/2019 traz a possibilidade de creditamento amplo, a viabilizar a redução do ônus fiscal efetivo. Porém, as sociedades

<sup>10</sup> V. Projeto de Lei nº 3.887/2020.



INTERIORIZAÇÃO  
DA ADVOCACIA

#ADVOCACIA  
SEM  
ASSÉDIO

FIDA CONCAD ESA





*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

de advogados possuem como principal custo a remuneração dos seus profissionais, cujo valor não é passível de creditamento, e o repasse do ônus do IBS/CBS para as pessoas físicas tomadoras dos serviços será problemático.

Não há motivos para não ser adotado o mesmo período de transição para a CBS tal como o IBS. Nesse sentido, propõe-se o seguinte texto:

PEC 45/2019	Proposta
<p>“Art. 126. A partir de 2027, será cobrada a contribuição sobre bens e serviços prevista no art. 195, V, da Constituição Federal, sendo extintas as contribuições previstas no art. 195, I, ‘b’ e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal.</p> <p>Parágrafo único. Até 2028, o imposto previsto no art. 156-A será cobrado nos termos dispostos no art. 125 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com redução equivalente da alíquota da contribuição prevista no art. 195, V, ambos da Constituição Federal.”</p> <p>(...)</p> <p>“Art. 128. De 2029 a 2032, as alíquotas dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas fixadas nas respectivas legislações:</p> <p>I – 9/10 (nove décimos), em 2029;  II – 8/10 (oito décimos), em 2030;  III – 7/10 (sete décimos), em 2031; e  IV – 6/10 (seis décimos), em 2032.”</p>	<p>“Art. 126. Até 2028, a contribuição sobre bens e serviços prevista no art. 195, V, e o imposto previsto no art. 156-A serão cobrados nos termos dispostos no art. 125 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com redução equivalente das contribuições previstas no art. 195, I, ‘b’ e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, ambos da Constituição Federal.”</p> <p>(...)</p> <p>“Art. 128. De 2029 a 2032, as alíquotas dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, e das contribuições a que se referem o art. 195, I, ‘b’ e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239, todos da Constituição Federal, serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas fixadas nas respectivas legislações:</p> <p>I – 9/10 (nove décimos), em 2029;  II – 8/10 (oito décimos), em 2030;  III – 7/10 (sete décimos), em 2031; e</p>



INTERIORIZAÇÃO  
DA ADVOCACIA  
OAB PRESENTE

#ADVOCACIA  
SEM  
ASSÉDIO

FIDA CONCAD ESA



Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – COORDENAÇÃO DE ASSUNTOS LEGISLATIVOS



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

<p>Art. 129. Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 153, IV, 155, II, e 156, III, todos da Constituição Federal.”</p> <p>“Art. 130. Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a compensar:</p> <p>I – de 2027 a 2033, no caso da União, a redução da receita:</p> <p>a) das contribuições previstas no art. 195, I, ‘b’ e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, ambos da Constituição Federal; e</p> <p>b) do imposto previsto no art. 153, IV, deduzida da receita proveniente do imposto previsto no art. 153, VIII, ambos da Constituição Federal;</p> <p>(...)</p>	<p>IV – 6/10 (seis décimos), em 2032. (...)”</p> <p>Art. 129. Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 153, IV, 155, II, e 156, III, e as contribuições previstas no art. 195, I, ‘b’ e IV e a contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239, todos da Constituição Federal.”</p> <p>“Art. 130. Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a compensar:</p> <p>I – de 2029 a 2033, no caso da União, a redução da receita:</p> <p>a) das contribuições previstas no art. 195, I, ‘b’ e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, ambos da Constituição Federal; e</p> <p>b) do imposto previsto no art. 153, IV, deduzida da receita proveniente do imposto previsto no art. 153, VIII, ambos da Constituição Federal;</p> <p>(...)</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------



INTERIORIZAÇÃO  
DA ADVOCACIA

#ADVOCACIA  
SEM  
ASSÉDIO

FIDA CONCAD ESA



Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – COORDENAÇÃO DE ASSUNTOS LEGISLATIVOS

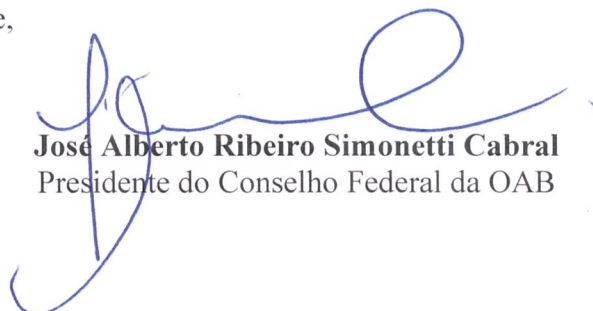
SAUS Quadra 05 Lote 01 Bloco “M” – Brasília/DF – Brasil – CEP: 70070-939 Tel: 61 2193-9673 / 61 2193-9625/ E-mail: cal@oab.org.br / [www.oab.org.br](http://www.oab.org.br)



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

Certo de contarmos com apoio de Vossa Senhoria, firmamos a presente Pauta de reivindicações do CFOAB, renovando protestos de alta estima e consideração.

Atenciosamente,



**José Alberto Ribeiro Simonetti Cabral**  
Presidente do Conselho Federal da OAB



INTERIORIZAÇÃO  
DA ADVOCACIA  
OAB PRESENTE

#ADVOCACIA  
SEM  
ASSÉDIO

FIDA CONCAD ESA



Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – COORDENAÇÃO DE ASSUNTOS LEGISLATIVOS



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

## **PARECER JURÍDICO**

### **Análise das Propostas de Emenda à Constituição n. 45-A, de 2019, que propõe alterações ao Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.**

De autoria da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, o presente Parecer Jurídico tem como intuito analisar alguns aspectos da Proposta de Emenda à Constituição n. 45-A/2019, tendente a reformar o Sistema Constitucional Tributário, colaborando com o debate ora posto.

O Conselho Federal da OAB já se pronunciou oficialmente sobre duas omissões relativas às sociedades de pessoas, prestadoras de serviços, oferecendo sugestões ao Senado Federal, às quais aderimos inteiramente. Diversas Seccionais, como as de São Paulo, Ceará, Minas Gerais e muitas outras ofereceram sugestões similares – a rigor, somos quase 1 milhão e meio de advogados militantes.

Esta Comissão Especial de Direito Tributário da OAB certamente repetirá o teor das sugestões de aperfeiçoamento à PEC-45-A, já formuladas pelo Conselho Federal da OAB e igualmente repercutidas por suas diversas Seccionais. Em se tratando de parecer, a meta será reforçar justificativas e relembrar fundamentos no endereço daquelas mesmas sugestões.

Acresce ainda que esta Comissão Especial acrescentará ao tema acima, aspectos gerais, não tangenciados pelo Conselho Federal da OAB, como federalismo cooperativo e Zona Franca de Manaus; além da não



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

cumulatividade que atinge a todos, mesmo aos serviços prestados por profissionais liberais.

## **RELATÓRIO**

Ao argumento de simplificação do Sistema Tributário Nacional, em relação aos tributos incidentes sobre o consumo, é que na data de 07 de julho de 2023 a Câmara dos Deputados aprovou em dois turnos a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n. 45, de 2019.

Rememorando, a proposta prevê a extinção do IPI, PIS e COFINS (tributos federais), ICMS (tributo estadual) e ISS (tributo municipal), a serem substituídos pelo CBS (de competência federal) e o IBS (de “competência”<sup>1</sup> compartilhada entre Estados e Municípios). E mais, para a administração das receitas do IBS será criado Conselho Federativo que terá composição paritária com 27 membros representando cada Estado e o Distrito Federal e com 27 membros representando os Municípios. A nova regra passa a instituir a cobrança do imposto no destino. O texto prevê 3 (três) modalidades de alíquotas, sendo: alíquota geral tida como alíquota de referência; alíquota reduzida em 60% para os seguimentos de transporte público, medicamentos, serviços de saúde, educação, produtos agropecuários, alimentos, dispositivos médicos para pessoas com deficiência, bens e serviços relacionados à

---

<sup>1</sup> Embora a PEC expressamente atribua o novo IVA, que substitui tanto o ICMS como o ISS, a uma pretensa “competência” compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, art. 156-A, a instituição e regulação do novo tributo caberão à União, por meio de lei complementar nacional e uniformizadora. Perdem Estados e Municípios, assim, qualquer autonomia política em relação ao ICMS e ao ISS, seus mais importantes impostos, sendo-lhes ainda vedada a concessão de benefícios fiscais e subvenções. O uso da expressão competência na PEC-45 é atécnico, destinando-se a iludir ou disfarçar possíveis lesões ao federalismo. A referida lei ou leis complementares federais não serão leis de normas gerais, mas leis específicas com validade e eficácia para introduzir, sem necessidade de manifestação das assembleias legislativas estaduais, o futuro IVA no território de cada Estado ou Município.



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

segurança nacional, medicamentos para saúde menstrual, serviços financeiros e imobiliários, entre outros; e por fim, alíquota zero para produtos da cesta básica, cabendo a definição por meio de lei complementar. Prevê ainda possibilidade de isenções para bens e serviços, que também serão definidos por meio de lei complementar. A proposta institui a criação do Imposto Seletivo, de competência federal com arrecadação dividida entre os entes federados, que deverá incidir sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. A reforma legitima a possibilidade de instituição de contribuição pelos estados incidentes sobre produtos primários e semielaborados, ao argumento de estímulo ao desenvolvimento econômico, social e regional. Contempla ainda a criação de um 'cashback' como mecanismo de devolução de parcela do imposto pago pelo contribuinte de baixa renda, que deverá ser instituído mediante lei complementar. Prevê que o ITCMD será progressivo em razão do valor da herança. Institui IPVA para veículos aquáticos e aéreos. Por fim, estabelece prazo de transição, com vigência integral do novo sistema para ano de 2033.

De plano, convém registrar que várias das críticas feitas à Pec 45, em sua formulação original, tal como se apresentou na Câmara dos Deputados, foram atendidas, reduzindo-se seus efeitos negativos, a saber:

- a forte concentração de poder e de recursos nas mãos da União, pois o IVA proposto seria único, em substituição ao IPI, Contribuições PIS/Pasep, ICMS e ISS, o que desencadearia uma lesão forte ao federalismo. No entanto, o substitutivo à PEC-45, ora aprovado na Câmara dos Deputados, cria o IVA dual, o primeiro outorgado à União e outro a Estados e Municípios, bem à moda da PEC-110 do Senado Federal;



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

- outro ponto inaceitável na proposta original da PEC-45 seria a instituição e regulamentação de um tributo único sobre o consumo, de competência da União (criado por meio de lei complementar federal), com alíquota única, estimada em 25% sobre o valor das operações, o que vinha casado com a proibição de qualquer exceção. Estariam proibidos quaisquer incentivos e benefícios fiscais, assim como os regimes especiais. Poderiam os Estados Federados optar por uma alíquota diferente, mas ela também padronizada. Não obstante, caiu a alíquota única e uma série de exceções à vedação aos regimes especiais e aos benefícios fiscais se abriram na PEC-45-A, como se prevê na PEC-110 senatorial;
- ainda alertamos, em diversos pronunciamentos que fizemos, especialmente junto à Comissão Especial da Câmara dos Deputados, presidida pelo Deputado Reginaldo Lopes<sup>2</sup>, que Estados e Municípios deveriam se preocupar não apenas com a perda de autonomia política, nem ainda apenas com a perda da arrecadação. Seria necessário examinar as despesas pois, com alíquotas altas sobre o consumo, haveria acréscimos em seus gastos, ao fazerem suas compras. Como se sabe, os Entes estatais são grandes consumidores e, ao adquirirem bens, produtos, mercadorias e serviços – com a meta de prestar os serviços públicos, que lhes são inerentes – estão na posição de consumidores finais (meros adquirentes, que não são beneficiados pela imunidade recíproca, segundo jurisprudência consolidada do STF). Sendo assim, o IVA, com alíquotas elevadas para 25%, a ser recolhido pelos seus fornecedores, ser-lhes-ia repassado nas notas

---

<sup>2</sup> Cf. DERZI, Misabel, em depoimento na Câmara dos Deputados, maio de 2023.



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

fiscais, onerando seus gastos. Felizmente, a PEC-45-A prevê espécie de ampliação daquela imunidade recíproca, quer autorizando a não incidência do tributo nas compras dos Entes estatais quer a devolução do imposto na hipótese de incidência. Tudo a ser disciplinado por lei complementar;

- o princípio da não-cumulatividade, que se prometia amplo, de créditos financeiros, na PEC-45 originária, limitava-se a repetir a redação do texto atual da Constituição, sem incorporar a neutralidade própria do IVA. Acresce ainda que o reconhecimento do direito ao crédito se fazia sem garantias efetivas de seu aproveitamento, o que invalida a neutralidade e o crédito. No entanto, a PEC-45-A aperfeiçoou a redação do princípio da não-cumulatividade, realçando-lhe a neutralidade, embora sem oferecer as garantias necessárias ao aproveitamento dos créditos;
- na versão originária da PEC-45 e nas pretensões externalizadas de seus autores e divulgadores, questionava-se a subsistência da Zona Franca de Manaus, em razão da radical abolição de toda a renúncia financeira e fiscal, de incentivos e de regimes especiais. Apesar dos efeitos adversos que a aprovação da PEC-45 trará em relação àquela Zona, área de proteção expressa na Constituição da República, vital não apenas ao meio ambiente, à defesa da floresta amazônica, mas ainda à integridade do território nacional, o substitutivo aprovado na Câmara dos Deputados (PEC-45-A) no art. 2º, 92-B, do ADCT, promete manter o diferencial competitivo assegurado nos vigentes arts. 40 e 92-A da própria Constituição. É claro, prometem-se ainda recursos em Fundos em contrapartida à redução dos benefícios, mediante acordo com o Estado do Amazonas. É pouco, mas trata-se de garantia



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

minimamente necessária que felizmente veio em atenuação às pretensões originárias.

Vê-se, assim, que a PEC-45-A incorporou vários pontos previstos na PEC-110 do Senado Federal, ao rejeitar a unicidade do IVA; ao afastar a alíquota única; ao acolher uma série de exceções à proibição radical da concessão de quaisquer benefícios ou regimes especiais. Mesmo assim, restaram vários aspectos, de grande relevância, a serem modificados.

Tendo em vista as alterações trazidas pela Proposta de Emenda à Constituição n. 45-A/2019 e seus impactos para a nação brasileira é que se reforça a necessidade de posicionamento do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil perante o Congresso Nacional, formalizado por meio do presente Parecer Jurídico no qual se concentram sugestões imprescindíveis para seu aperfeiçoamento:

1. A QUESTÃO FEDERATIVA E O FEDERALISMO COOPERATIVO, INCLUSIVE A ZONA FRANCA DE MANAUS;
2. A NECESSIDADE DE GARANTIA EFETIVA DA NÃO CUMULATIVIDADE;
3. A NECESSIDADE DE UMA TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA PARA SERVIÇOS PRESTADOS POR PROFISSIONAIS LIBERAIS (SERVIÇOS ESSENCIAIS).

**Um alerta inaugural.** As sugestões acima não têm o condão de exaurir as análises relativas às numerosas alterações decorrentes da presente propositura, cabendo destaque especial a pontos sensíveis que causam



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

enorme insegurança jurídica e iminente aumento da carga tributária. Outros aspectos, embora relevantes, não serão comentados, a saber, a nova contribuição outorgada aos Estados membros no art. 20; o completo desconhecimento dos impactos financeiros e econômicos da referida proposta, o que prejudica a qualidade das discussões; a total ignorância relativa às pretensões fiscais que deverão constar de Lei Complementar, mencionada 57 vezes ao longo do texto reformista; as relações entre a proposta uniformizadora da PEC-45-A e os novos regimes especiais, isenções e reduções de alíquotas em setores especiais, em relação à não-cumulatividade, além dos impactos decorrentes na receita dos Municípios; e o fatiamento da referida proposta em etapas de tal modo que se oculta o modelo total, a visão de conjunto, desencadeando-se mais insegurança.

A Ordem dos Advogados do Brasil enfatiza a necessidade de se aprovar uma Reforma Tributária que destrave a nação, com vistas a fortalecer nossa economia, pautada na simplificação e modernização, mas que acima de tudo evite o aumento da carga tributária e preserve o Pacto Federativo (art. 60, § 4º, inciso I, da CRFB)<sup>3</sup>. Portanto, é imperioso analisar, pelo menos, aqueles 3 pontos sugeridos.

É papel da Ordem dos Advogados do Brasil defender a Constituição, a ordem jurídica do Estado democrático de direito, os direitos humanos, a justiça social, sempre se pautando pela boa aplicação das leis e rápida administração da justiça, consoante preconiza o art. 44, I, da Lei n. 8.806/94. Isso significa que somos garantidores da efetividade do exercício dos direitos sociais e

---

<sup>3</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalQUESTto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalQUESTto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

individuais, que somos indispensáveis à administração da justiça<sup>4</sup>, e nessa condição é que nos manifestamos nos termos que se seguem.

## **1. A QUESTÃO FEDERATIVA E O FEDERALISMO COOPERATIVO.**

A Ordem dos Advogados do Brasil, em nota técnica divulgada sobre a PEC 45/2019<sup>5</sup>, em 05 de julho de 2023, reafirmou sua convicção no sentido de que o momento é propício para implementar uma reforma tributária no País, com objetivo de simplificar e modernizar o sistema tributário brasileiro, classificando, na ocasião, como meritória a Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019, modificada que foi em substitutivo, ao incorporar várias das propostas e críticas, conforme rememoramos acima.

O texto da reforma tributária, embora traga avanços na tributação sobre o consumo, gera preocupação quanto à preservação do federalismo e, em especial, do federalismo fiscal e da autonomia dos Estados-membros e Municípios. Importante recordar que, nos termos do art. 60, § 4º, da Constituição Federal, a forma federativa de Estado é considerada uma cláusula pétrea, e como tal, não será – ou pelo menos não deveria ser – objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a aboli-la.

Democracia social e federalismo não são apenas princípios implícitos na Constituição de 1988, mas expressos. Integram-se e concretizam-se em direitos e garantias fundamentais do cidadão contribuinte. O Estado

---

<sup>4</sup> Art. 133, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)

<sup>5</sup> Nota Técnica PEC 45/2019, divulgada em 05.07.2022, disponível no endereço eletrônico: <https://www.oab.org.br/noticia/61164/oab-defende-reforma-tributaria-com-regime-especifico-para-sociedades-profissionais>



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

Democrático de Direito está consagrado no art. 1º da Constituição da República Federativa do Brasil e tem como objetivo fundamental, *erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais*. Já o federalismo é cláusula pétrea que sequer poderá ser emendada pelo poder constituinte derivado (art. 60, §4º, I, CR).

A democracia é forma de governo; o federalismo é forma de Estado.

Mas a democracia que a Constituição supõe não se reduz apenas ao governo do povo, real detentor do poder, pelo voto direto, secreto, universal e periódico; nem tampouco à clássica separação de poderes. Trata-se de uma democracia impactada pela redução da desigualdade – diz-se social – conformada dentro do Estado de Direito, em sua forma federativa.

A expressão Estado Democrático de Direito é amplíssima. Não pode ser mera concepção formal. A forma é apenas um dentre outros elementos que compõem a ideia de Estado Democrático. Compreendidos os seus fundamentos (art.2º) e os seus objetivos (art.3º), ao lado da forma, estão outros dados dela necessariamente integrantes, como a estrutura econômica e social, o desenvolvimento, a justiça e a igualdade, enfim, as metas a alcançar e os meios materiais utilizáveis. Enfim, Estado democrático é antes noção de sistema político ou de regime político, como prefere referir BURDEAU<sup>6</sup>, que abrange não só instituições governamentais formalmente consideradas, como ainda valores e diretrizes adotadas pela Constituição.

---

<sup>6</sup> Cf. Cf. GEORGES BURDEAU. "Droit Constitutionnel et Institutions Politiques". 15ème ed. Paris. Librairie G. de Droit et de Jurisprudence, 1972, p.199.



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

PEREZ LUÑO aponta a fórmula Estado Democrático de Direito como a mais feliz do ponto de vista técnico, desde 1963 desenvolvida por ELÍAS DÍAZ. Enquanto o Estado social de Direito é uma fórmula que concilia neocapitalismo com Estado intervencionista, o Estado Democrático de Direito é uma fórmula alternativa que reenvia *"a um tipo de Estado apenas iniciado em nosso tempo e com frequência de modo irregular, no qual se pretende precisamente a transformação em profundidade do modo de produção capitalista e sua substituição progressiva no tempo por uma organização social de caracteres flexivelmente socialistas"...*<sup>7</sup>

Estado Democrático de Direito é estado que mantém clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação de poderes e da segurança jurídica. Erige-se sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão e codecisão de todos. Mas não é forma oca de governo, na qual possam conviver privilégios, desigualdades e oligocracias. Nele, há compromisso incindível com a liberdade e a igualdade, concretamente concebidas, com a evolução qualitativa da democracia e com a erradicação daquilo que o grande PONTES DE MIRANDA chamou de o "ser oligárquico" subsistente em quase todas as democracias.<sup>8</sup>

O Estado Democrático de Direito, como democracia social, repousa na igualdade. É evidente que, formalmente, a igualdade é norma de tratamento que pressupõe: (1) a dessemelhança "relativa" entre todos os seres; (2) a possibilidade de comparação entre os seres que podem ser classificados

---

<sup>7</sup> Cf. E. DÍAZ, Estado de Derecho y Sociedad democrática, p. 181, apud A. E. PEREZ LUÑO, Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución, 2a. ed., Madrid, Tecnos, 1986, p.230.

<sup>8</sup> Cf. PONTES DE MIRANDA. "Democracia, Liberdade e Igualdade - Os Três Caminhos", 2a. edição, São Paulo, Saraiva, 1979, p. 149.



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

como "relativamente" iguais, segundo um certo critério ou aspecto determinado; (3) o caráter axiológico do critério, variável historicamente, que só pode ser objetivamente colhido a partir da Constituição de cada país (ou de normas fundamentais equivalentes).

E, segundo nossa Constituição, o critério mais relevante é a capacidade econômica de pagar, consagrado no art. 145, § 1º. Mas não é o único. Deixemos assentado que, embora a capacidade econômica de pagar tributo seja um dos mais relevantes critérios de comparação, na busca da igualdade material, não é o único. Nos sistemas jurídicos em geral, assim como no nosso, outras metas e valores se prestam a diferenciações, a exceções à tributação geral com base na capacidade contributiva. Exemplifiquemos: (1) Valores como **segurança, estabilidade das relações sociais, confiança**<sup>9</sup> levam a Constituição a prever expressamente a prescrição e decadência no art. 146; a remissão e a anistia no art. 150, § 6º... e a consagrar a COISA JULGADA como direito fundamental, no art. 5º: (2) **a política cambial e o equilíbrio da balança comercial** conduziram a Constituição a conceder a desoneração das exportações em geral, embora contribuintes exportadores possam ter grande capacidade econômica; (3) **a defesa do trabalho, da educação e da saúde, das crenças religiosas, vedando-se a discriminação**, conduzem também a Constituição a adotar imunidades e exceções; (4) **isenções especialmente são previstas, pois a Constituição autoriza uma série de incentivos ao desenvolvimento (como a clássica Zona Franca de Manaus, arts. 40, 92 e 92-A); a correção pela União das grandes desigualdades regionais e setoriais (art.151, I);** (5) **os incentivos e benefícios tributários e fiscais no ICMS dos Estados (art.155, § 2º, XII,**

<sup>9</sup> Cf. OST- o Tempo do Direito. Trad. Élcio Fernandes. São Paulo: EDUSC, 2005



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

**g); (6) além de outras metas, realcemos a praticidade**, que leva o sistema a criar presunções, ficções ou exclusões no intuito de facilitar a arrecadação e a evitar sonegação e outros desvios.

Enfim, se buscarmos o que os alemães chamam de *Systemgerechtigkeit*, ou a **integridade do direito** como diria DWORKIN, veremos que não apenas a capacidade econômica norteia a tributação, mas ainda a **busca do pleno emprego dos fatores de produção; a redução das desigualdades setoriais e regionais; assim como a erradicação da miséria** são metas e valores inerentes ao Estado Democrático de Direito que norteiam o Direito Financeiro e Tributário. Como resultado, temos que o princípio da neutralidade de Edimburgo – *leave them as you find them* – que predica a não intervenção tributária e fiscal, a rigor, é incompatível com a Constituição da República. A indiferença à pobreza e à profunda desigualdade, a ser suportada apenas pelas soluções de mercado, não se ajusta ao modelo constitucional. A Constituição de 1988 adota, dentro de certos limites, é claro, a extrafiscalidade (seja lá o que isso significa, precisamente), a



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

tolerância das isenções e da renúncia tributária. Ela cria vários instrumentos em busca de uma democracia social<sup>10</sup>.<sup>11</sup>

Passemos a considerar algumas externalidades importantes, que explicam as metas constitucionais, a saber: a grande desigualdade persistente entre pessoas, regiões, Estados e Municípios; a prática reiterada da adoção dos juros mais altos do planeta; e o Federalismo cooperativo.

### **1.1. Profundas desigualdades dentro do Federalismo cooperativo nacional.**

A forma federativa de Estado, que adotamos, é cláusula pétrea na Constituição, ou seja, inadmite emendas modificativas. E, nunca é demais frisar que a CRFB/88 surgiu em um contexto de redemocratização, depois da ditadura militar, para cumprir uma função adicional que não pode ser

---

<sup>10</sup> O conceito de extrafiscalidade é impreciso. Mas alguns aspectos que lhe são inerentes, devem ser referidos, sendo comum denominar de extrafiscais aqueles tributos que: **(a) contêm exceções à generalidade e à universalidade própria dos deveres tributários; (b) procuram elevar o ônus para os setores não beneficiados por aquelas exceções, com o fito de manter a arrecadação no mesmo padrão; (c) submetem-se – ou deveriam – a um consequente controle, justificação e avaliação de resultados.** Assim parece pensar o legislador de controle, na chamada Lei de Reponsabilidade Fiscal (LC 101, 2000), art. 14, ao submeter Estados e Municípios a regras que mensuram os impactos fiscais da renúncia, no suposto de que o tributo se destina ao custeio dos serviços públicos estatais; e que, na hipótese de impacto, somente autorizam a renúncia se houver aumento do tributo para os demais setores, neutralizando dita renúncia... tais características aproximam-nos daquilo que costumamos chamar de extrafiscalidade, sem, no entanto, expurgar-lhe a imprecisão conceitual. Mera aproximação para foco neste artigo. Em resumo, o fenômeno da extrafiscalidade – ou renúncia tributária e fiscal – envolve exceção à generalidade e à universalidade, ou seja, à isonomia dos deveres, acarretando a necessidade de justificação constitucional (outras metas e fins consagrados) e de controle de resultados. **O legislador não pode adotar a lógica da valoração nula (sem efeito), pois no mínimo ele precisa justificar-se por meio de um outro princípio (contraprincípio ou exceção).**

<sup>11</sup> As jurisprudências das Cortes Constitucionais, especialmente nos EEUU e na Alemanha, têm trabalhado longamente as regras discriminatórias frente à razoabilidade e à justiça. Em certo sentido, como alertou D. P. KOMMERS, uma democracia dirigida pela Constituição, em que as Cortes Constitucionais exercem papel de suma relevância, passa a complementar ou suplementar a democracia representativa (Cf. *Der Gleichheitssatz in modernen Verfassungstaat*. Baden-Baden, Nomos. V. 1982. p.49). Também a doutrina e a jurisprudência brasileiras, de longa data, estabelecem determinadas condições. (Cf. A. R. SAMPAIO DÓRIA. *Direito Constitucional Tributário e "Due Process of law"*, Rio de Janeiro. Ed. Forense, 1986, pp. 149 e ss.; V. K. H. FRIAUF. "Verfassungsrechtliche Anforderung von die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag", in *Steuerrecht und Verfassungsrecht*, Köln, Otto Schmidt KG, 1989, p. 29).



*Ordem dos Advogados do Brasil*

*Conselho Federal*

*Brasília - D.F.*

negligenciada: **a de preservação da democracia e da liberdade**. Essa a meta principal: **preservação da democracia e da liberdade**. Igualmente, esses são os principais fundamentos que os federalistas norte-americanos e a doutrina alemã conferem à adesão de seus países a essa forma de estado.<sup>12</sup>

No entanto, o federalismo brasileiro, tal como o alemão, está impactado pela igualdade e, por tais razões, ele se diz cooperativo. Isso significa que devemos praticar lealmente, movimentos solidários, para fins de equalização - (da arrecadação da União devem verter recursos para os Estados e Municípios; dos meios financeiros atribuídos aos Estados, parcela deve ser canalizada para os Municípios). A redistribuição de tais recursos obedece a critérios diversificados, mas a **necessidade** é dos mais relevantes, de tal sorte que, além de um fundo especial destinado a favorecer os Estados do Norte, Nordeste ou Centro-Oeste, criado pela Constituição, cerca de 85% dos recursos do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal são canalizados para aquelas mesmas regiões mais pobres do País (Lei Complementar nº. 62/89) e apenas 15%, destinados ao Sul-Sudeste.<sup>13 14</sup>

No entanto, apesar da adoção do federalismo cooperativo, os resultados não são bons. É que o índice médio de desenvolvimento humano do Brasil - o IDH- segundo estudos de instituições respeitáveis (como o IBGE), aponta-

<sup>12</sup> Na visão de MADISON (O Federalista), o federalismo tem a virtude de dividir o poder para preservar a liberdade. (Hamilton, Alexander; JAY, John e MADISON, James. O Federalista. Ed. Nacional de Direito, Rio de Janeiro, 1959.) Por isso, na Alemanha, explicam RICHTER e SCHUPPERT (Casebook Verfassungsrecht, München, Verlag C. H. Beck, 1987, p. 358) deu-se uma decisão, em favor do Estado federativo, no ano de 1949, por vários motivos, entre eles, sempre foi **o desejo de evitar o retorno de uma ditadura do III Reich, que caracterizou a consciência dos novos democratas**.

<sup>13</sup> Como já acentuamos, somente o exame aprofundado de nossas circunstâncias poderia explicar a persistência das grandes desigualdades regionais, entre grupos e indivíduos.

<sup>14</sup> Ver Sérgio Prado, *Equalização e Federalismo Fiscal- Uma análise comparada: Alemanha, Índia, Canadá, Austrália, Brasil*. Fundação Konrad Adenauer. Rio de Janeiro, 2006, 463 ps.



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

nos na incômoda posição 80; não obstante, o Estado de Alagoas, encontra-se na posição 120, mas o Distrito Federal, São Paulo e outros estão na posição 40, ao lado de Portugal. Significa que a renda per capita e a educação estão em disparidade exagerada. Vamos de 120 a 40, recomendando-se um esforço muito maior para o cumprimento do comando constitucional de redução das grandes desigualdades.

### **1.2. Os juros mais altos do planeta.**

São complexas as causas em razão das quais temos menor sucesso do que os alemães na prática da equalização. Não praticamos, como os tedescos, um federalismo de política conjunta; além disso adotamos, os **juros mais elevados do planeta.**

O governo federal fez um pacto com o mercado financeiro, em detrimento do setor produtivo-industrial. Mas o fez, como em geral procedem os países importadores de capital (que não têm poupança interna suficiente) para a atração de investimentos. Entre nós, os juros altos, a impedir os investimentos empresariais, se desacompanhados de quaisquer subsídios estatais ou então sem renúncias fiscais, são PROIBITIVOS.

### **1.3. A guerra fiscal entre os Estados (hoje sob controle).**

O fato é que o caminho dos juros elevadíssimos arrastou os Estados brasileiros, senhores de um grande imposto sobre o consumo (o imposto sobre as operações de circulação de mercadorias e de serviços de transporte e de comunicação) o ICMS, a uma guerra fiscal. Vivendo uma grande desigualdade social e econômica, seus investidores coibidos pelos juros mais elevados do planeta, os Entes estatais mais pobres, premidos pela



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

precariedade dos serviços públicos prestados; pela insuficiência da educação de sua mão de obra e de sua logística; vendo o desemprego crescer, puseram-se em estratégia de concessão de benefícios fiscais, isenções, regimes especiais, etc. Logo veio a reação dos demais, instalando-se uma guerra fiscal generalizada, ao arripio da Constituição, que somente admite a renúncia da receita e os benefícios se, por unanimidade, houver a anuência de todos os Estados da Federação.

**Em consequência, os Estados federados brasileiros, de certa forma, quebraram os juroz altos pois, ao invés de encaminhar seus investidores à bancarização, ou de esperar subsídios federais restritos a certos setores, facilitaram a atração do capital para seus territórios, por meio de incentivos e de benefícios tributários e fiscais. Enfim de renúncia da receita.**

Convém ponderarmos que a guerra fiscal – embora já estando sob controle, após o advento da Lei Complementar 160 - provocou males e configura um dos fundamentos a nortear a PEC 45.

#### **1.4. A contrapartida: o bloqueio dos créditos no ICMS.**

Os Estados federados desenvolveram técnicas e procedimentos de atenuação dessa renúncia, o que provocou uma grave deformação do ICMS, como tributo plurifásico e não cumulativo. Teórica e normativamente, o ICMS seria um IVA mais tímido, que, segundo exposto comando constitucional, somente seria devido após compensação do imposto incidente nas operações anteriores e prestações de serviços adquiridos.



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

Não obstante, em prática inconstitucional, pode-se dizer que a renúncia fiscal e tributária, destinada a atrair investimentos, ou a facilitar a arrecadação, foi compensada em proporção quase equivalente ao volume de benefícios e isenções concedidos.

Hoje, no ano de 2023, exemplificando, o Estado de Minas Gerais mantém 11 bilhões de reais em créditos bloqueados dos contribuintes. A renúncia de receita, por meio de benefícios e incentivos fiscais, deve alcançar montante igual ou menor. São Paulo, igualmente, deve ter benefícios e renúncia fiscal que podem chegar a 50 bilhões de reais, mas, com certeza, pratica sistematicamente o bloqueio de créditos dos contribuintes em montante próximo. **A renúncia de receita é, pois, uma falácia.**

**1.5. ENFIM, dá-se uma total inadequação da comparação entre o caso brasileiro e o tratamento do IVA na Europa e/ou em outras partes.**

Costuma-se comparar o IVA europeu com as práticas nacionais, ou ainda como argumento destinado a convencer a adoção de um IVA uniformizado e infenso à concessão de quaisquer incentivos ou benefícios tributários (como constava da PEC-45, em sua versão original).

Tal comparação não é possível, pois as políticas monetária e cambial são diferentes, além da realidade socioeconômica e cultural. A prática dos juros mais altos do planeta, uma forte concentração de renda, alinhadas à enorme desigualdade social entre pessoas, setores e regiões, desencadearam renúncia tributária e fiscal sistemática. Não somente a União, mas ainda os Estados federados utilizam-se de diversos mecanismos e incentivos à atração de investimentos para seus territórios.



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

Não obstante, um exame mais acurado denunciará o fato de que a renúncia de receita dos Estados federados, por meio de incentivos aos investimentos, vem compensada, atenuada ou anulada – em proporção aproximada – àquela dos bloqueios de créditos dos contribuintes, no ICMS. A cumulação residual é enorme, entre nós.

Enquanto as despesas tributárias, na União Europeia, alcançam mais veracidade, por serem verdadeira renúncia, seu controle tem sentido lógico, já que, lá, a cumulação residual do IVA é pequena. No Brasil, a prática de cumulação de créditos e inexistência de ressarcimento em dinheiro deformam o ICMS – que é o IVA dos Estados.

Tudo isso antecipa a desconfiança de que o novo IVA, constante da PEC-45-A, igualmente desencadeará os mesmos bloqueios, as mesmas retrações. Mas agora, de forma agravada, pois a compensação dos créditos dependerá da prova do pagamento do imposto nas etapas anteriores da cadeia, hipótese coibida atualmente na Constituição; além disso, restringiu-se, como regra geral, a renúncia de receita e os incentivos fiscais ou financeiros...

Por oportuno, lembrando a valorosa lição do professor emérito Raul Machado Horta<sup>15</sup>, que assevera haver “*um consenso entre os estudiosos no sentido de que a autonomia do Estado-Membro constitui elemento essencial à configuração do Estado Federal*”, concluímos que a PEC-45-A abala a autonomia dos Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme se depreende dos principais pontos do texto aprovado:

---

<sup>15</sup> HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 5ª edição. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 329.



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

- (i) Extinção do ICMS e do ISSQN, principais impostos em termos de arrecadação, no âmbito da competência tributária dos Estados e Municípios, respectivamente, incluindo-se o Distrito Federal;
- (ii) O IBS – Imposto sobre Bens e Serviços será regulamento pelo Congresso Nacional, de forma única para todo território nacional, mediante Lei Complementar;
- (iii) A autonomia legislativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios se restringirá à fixação de suas alíquotas, que serão as mesmas para todas as operações com bens ou serviços;
- (iv) Os Estados, Distrito Federal e Municípios não poderão conceder incentivos e benefícios financeiros/fiscais relativos ao IBS ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação;
- (v) As regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto e a sua forma de cálculo serão disciplinadas pela Lei Complementar; e
- (vi) Conselho Federativo, concentrando poderes que são próprios dos entes federados, editará normas infralegais sobre temas relacionados ao imposto; arrecadará o imposto; efetuará as compensações; distribuirá o produto da arrecadação entre os Estados, Distrito Federal e Municípios; e coordenar a atuação integrada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na fiscalização, no lançamento, na cobrança do imposto, dentre outros.



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

No caso dos Estados, Distrito Federal e Municípios, é curial atender ao federalismo cooperativo, que está impactado pelo princípio da igualdade. São fundamentais:

- (a) atender às normas constitucionais inerentes ao Estado Democrático de Direito (de redução das grandes desigualdades e de erradicação da miséria, na construção dos direitos e garantias sociais), que são infensas às meras soluções de mercado, sem intervenção e políticas públicas de correção;
- (b) inexistir escolha liberal conciliável com o federalismo cooperativo, ao abandono dos grupos sociais e das pessoas privadas de uma vida digna, e abandonadas às oscilações de mercado. Como já observamos, o princípio da neutralidade de Edimburgo – *leave them as you find them* – é incompatível com a Constituição da República;
- (c) não basta a iniciativa federal ou de fundos regionais para uma equalização satisfatória, pois em uma mesma região do País, há diferenças substanciais (por exemplo, entre o IDH de Pernambuco e de Alagoas), urgindo restabelecer parte da autonomia roubada aos Estados e Municípios. Nem tampouco a intervenção federal na região poderá suprir as necessidades de elevação do padrão de vida de cada Estado; nem tampouco o dever de cada Estado de criar um Fundo de Combate à Pobreza, previsto na PEC-45-A, no art. 5º do ADCT (art. 82). Estamos nos referindo à intervenção do próprio Estado Federado e do Distrito Federal para atender a suas peculiaridades, no que tange ao desenvolvimento e aos investimentos (com redução dos estrangulamentos econômicos, melhora de sua logística e da qualidade da mão de obra, assim como da redução do desemprego). Nada disso, porém, será atingido pela intervenção federal ou por programa assistencial local;
- (d) **finalmente**, somente será possível preservar a autonomia com a previsão de regras flexíveis e assimétricas, que possibilitem que o novo modelo de



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

tributação sobre o consumo se ajuste às necessidades socioeconômicas das diversas regiões do país e de cada um dos Estados e Municípios, autorizando a adoção de alíquotas diferentes para o consumo de determinados bens ou serviços, assim como a concessão de benefício fiscal para implementação de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento econômico e social local, regional.

Não por acaso a ampla regulamentação do IBS por lei complementar federal, dispondo sobre as regras para a distribuição do produto da arrecadação do IBS e a sua forma de cálculo, esvaziando a competência das assembleias legislativas estaduais, a quem caberia apenas fixar alíquota única, gera desconfiança sobre esse novo modelo de tributação e incerteza sobre como ficará a real capacidade financeira do Estados, Distrito Federal e dos Municípios para promover as políticas públicas constitucionalmente previstas.

No contexto delineado neste tópico, propomos o aprimoramento do texto com as seguintes sugestões:

TEXTO APROVADO	SUGESTÃO DE REDAÇÃO
<p>“Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.</p> <p>(...)</p>	<p>“Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.</p> <p>(...)</p>



*Ordem dos Advogados do Brasil*

*Conselho Federal*

*Brasília - D. F.*

<p>V – cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;</p> <p>VI – a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens ou serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;</p> <p>(...)</p> <p>X – não será 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;</p> <p>(...)</p> <p>XII – resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada salvo disposição em contrário em lei específica, nos termos do disposto no inciso V deste parágrafo.</p> <p>(...)</p> <p>§ 2º Para fins do disposto no § 1º, V, o Distrito Federal exercerá as</p>	<p>V – cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;</p> <p>VI – <u>o ente federativo poderá fixar alíquotas diferentes para determinados bens ou serviços, como forma de promover políticas socioeconômicas em seu território;</u></p> <p>(...)</p> <p>X – <u>será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, nos exatos termos e limites definidos pela Lei Complementar, que preverá sanções para o caso de descumprimento;</u></p> <p>(...)</p> <p>XII – resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada salvo disposição em contrário em lei específica, nos termos do disposto no inciso VI deste parágrafo.</p> <p>(...)</p> <p>§ 2º Para fins do disposto no § 1º, V, VI e X, o Distrito Federal exercerá</p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

competências estadual e municipal na fixação de suas alíquotas.	as competências estadual e municipal na fixação de suas alíquotas.
-----------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------

**1.6. AS SUGESTÕES ACIMA COMO FEDERALISMO COOPERATIVO MÍNIMO. A representatividade e o quórum de deliberação.**

Ao Congresso Nacional caberá a instituição, por meio de lei complementar, do IBS, tributo que absorve o atual campo de incidência do ICMS e do ISS, e o expande. A União exercerá, pois, a competência político legislativa.

As exceções à proibição, constantes do inciso X, do §1º do art. 156-A, da proposta em tela, proibição de *“concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação”* ...serão disciplinadas pela União. Se atualmente, segundo a Constituição da República, forte no federalismo, dá-se o contrário, ou seja, à União é vedado conceder isenção heterônoma, relativa a tributo de competência de Estados e Municípios, a PEC-45 faz o inverso. Ela cassa a autonomia político-legislativa de Estados e Municípios, transferindo-a à União.

O quadro alterou-se profundamente. A regra constitucional proposta limita substancialmente a renúncia fiscal e financeira, assim como os regimes especiais, conforme art.156-A. Mas as exceções à regra citada são enumeradas diretamente no Texto Constitucional, prevendo-se regimes especiais nas operações com combustíveis e lubrificantes; serviços financeiros; operações com bens imóveis; planos de assistência à saúde; concursos de prognósticos; serviços de hotelaria; parques de diversão;



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

parques temáticos; restaurantes e aviação regional, entre outros. Alíquotas reduzidas, isenções, créditos presumidos e outros benefícios concedidos vêm autorizados no ADCT (para serviços financeiros, educação, saúde, transporte coletivo, produtos e insumos agropecuários, cesta básica, produções culturais e jornalísticas, etc.). Mas o que importa é registrar que todas essas exceções, toda renúncia fiscal ou financeira que houver será disciplinada e concedida mediante lei complementar federal. Estados e Municípios saem do palco político/tributário.

Atualmente, ao contrário, segundo a Constituição da República vigente, os Estados Federados e o Distrito Federal podem conceder isenções e benefícios fiscais e financeiros relativos ao ICMS, desde que autorizados previamente pelos demais Entes estaduais do País (CONFAZ). Independentemente de seu PIB e de sua população, as decisões são tomadas por unanimidade, tal como ocorre na União Europeia, em se tratando de matéria tributária (de onde, aliás, copiamos o modelo). É o que consta do art. 2º, §2º da Lei Complementar 24, de 1975.

Ao Estado do Amazonas, desde a época, criou-se exceção. Segundo o art. 15 da mesma lei citada acima, a sujeição constitucional à anuência dos demais Estados (assim como o quórum de unanimidade, é claro), não se aplicam às indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus, *“sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal ou prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas.”*



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

Caindo agora, de acordo com o novo texto da PEC-45-A, o quórum para maioria absoluta, quer na Câmara, quer no Senado; a densidade populacional tornando-se fator relevante, como o é hoje na proporcionalidade inerente à Câmara dos Deputados, prevalecerá a vontade de Estados mais ricos e populosos. É que a Câmara alta, embora com representação paritária dos Estados e do Distrito Federal, adotará o quórum próprio das leis complementares, a maioria absoluta. É que, coincidentemente no Brasil, os Estados da Federação mais ricos, de PIB mais elevado, são exatamente os mais populosos.

Se a competência político-legislativa, tanto no CBS como no IBS, caberá à União, nos termos da proposta comentada, a capacidade/político regulamentar e administrativa, inclusive fiscalização, arrecadação e distribuição do produto arrecadado serão exercidas por entidade autônoma, composta por representantes dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de forma paritária: o Conselho Federativo. Individualmente, nenhum Estado ou Município poderá administrar seu próprio tributo, que não será mais seu, mas de compartilhamento.

As atribuições do Conselho Federativo são um misto de natureza administrativa e política, pois cabe-lhe a interpretação nacional das normas previstas nas leis complementares, além da solução de conflitos. Igualmente, no Conselho Federativo as decisões serão tomadas por maioria absoluta em que a densidade populacional terá peso, quer em relação a Estados, quer em relação a Municípios.



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

Em resumo, pela primeira vez, desde a promulgação da Carta de 1988, Estados Membros e Municípios verão benefícios financeiros e fiscais, renúncia de receita e regimes especiais serem concedidos pelo Congresso Nacional. A unanimidade a que estão acostumados e que hoje lhes confere segurança e confiança, em especial aos Estados mais pobres e menos populosos, será afastada; a Zona Franca de Manaus e as indústrias lá sediadas ou que para lá se deslocarem gozarão de menor proteção do que têm hoje.

Em face de tais modificações propostas pela PEC-45-A, profundas e estruturais, é que nossas sugestões já feitas acima, são mínimas: criam somente um respiradouro em que certa política necessária e reduzida, conforme e nos termos do que dispuser lei complementar, poderá ser exercida honrando o federalismo cooperativo. Entretanto, a Zona Franca de Manaus e as Áreas de Livre Comércio merecem tratamento especial.

### **1.7. A Zona Franca de Manaus e as ALCs.**

A Zona Franca de Manaus (ZFM) é um modelo de desenvolvimento econômico implantado com o objetivo de garantir a ocupação e o desenvolvimento da região amazônica. Recepcionada pela Constituição Federal de 1988 no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), a ZFM tem garantido, em caráter excepcional, um regime fiscal diferenciado, com a concessão de incentivos fiscais específicos.

A ZFM desempenha um papel fundamental na preservação do meio ambiente, em particular da Floresta Amazônica. Segundo informações divulgadas pelo Governo, somente o Estado do Amazonas mantém



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

preservada aproximadamente 98% de sua cobertura vegetal<sup>16</sup>. Este dado reforça o argumento de que a preservação da ZFM não é apenas uma questão econômica, mas também ambiental. E mais do que isso, trata-se de ocupação regional para a defesa da integridade do território nacional, princípio de supra relevância.

A discussão da reforma tributária e a análise da PEC devem levar em consideração a importância da ZFM para o Brasil e o papel que ela desempenha no desenvolvimento regional, na redução das desigualdades e na preservação do meio ambiente.

É crucial, portanto, que seja respeitada a constitucionalização da ZFM, preservando suas características e garantindo a segurança jurídica para as empresas e eventuais investidores que pretendem se instalar na região.

Além disso, a reforma tributária deve assegurar os mecanismos necessários para manter o diferencial competitivo da região, garantindo efetividade e eficiência na apuração dos créditos em todas as operações que envolvem a ZFM, tanto na entrada quanto na saída de insumos e mercadorias, respeitando os prazos constitucionais já estabelecidos. As empresas que optam por se instalar na ZFM fazem investimentos significativos, confiando na segurança jurídica e na previsibilidade do regime fiscal diferenciado garantido pela Constituição Federal.

---

<sup>16</sup> <https://www.gov.br/suframa/pt-br/publicacoes/noticias/zona-franca-de-manaus-e-essencial-para-preservacao-da-floresta-amazonica>



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

O mesmo ambiente de segurança e estabilidade deve ser dado às Áreas de Livre Comércio (ALCs), vez que também foram criadas para promover o desenvolvimento de cidades em elevado grau de contraste de desenvolvimento quando comparadas com regiões mais desenvolvidas.

A utilização de instrumentos tributários para a promoção de políticas públicas, tais como a concessão de incentivos fiscais para o desenvolvimento de determinadas regiões ou setores, é uma estratégia consagrada em muitos sistemas tributários. Nesse sentido, é imperativo que o texto final não negligencie a importância deste instrumento.

A discussão sobre a reforma tributária no Brasil deve ser ampla, transparente e incluir todos os setores da sociedade. Deve-se buscar um equilíbrio entre a necessidade de simplificar o sistema tributário, a preservação do federalismo fiscal e o respeito aos princípios constitucionais, em especial o da dignidade da pessoa humana, da justiça social e da redução das desigualdades regionais. A Zona Franca de Manaus, a par de ser manifestação do federalismo cooperativo, guarda as importantes funções de defesa da integridade territorial do país e da defesa do meio ambiente.

Sugestões de aprimoramento do texto:

TEXTO APROVADO	SUGESTÃO DE REDAÇÃO
Art. 92-B. As leis instituidoras dos tributos previstos no art. 153, VIII, 156-A e 195, V, da Constituição Federal, disporão, nos termos dos arts. 40 e 92-A deste Ato das	Art. 92-B. As leis instituidoras dos tributos previstos no art. 153, VIII, 156-A e 195, V, da Constituição Federal, disporão, nos termos dos arts. 40 e 92-A deste Ato das



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

Disposições Constitucionais	Disposições Constitucionais
Transitórias, sobre a manutenção das vantagens competitivas e o tratamento tributário favorecido à Zona Franca de Manaus e às Áreas de Livre Comércio instituídas até 31 de maio de 2023, podendo, inclusive, prever: I – alterações nas alíquotas ou nas regras de creditamento dos tributos, não se aplicando o disposto nos incisos VI e X do § 1º do art. 156-A da Constituição Federal; e II – a ampliação da incidência do imposto de que trata o art. 153, VIII, da Constituição Federal, para alcançar a produção, comercialização ou importação de bens que também tenham industrialização na Zona Franca de Manaus ou Área de Livre Comércio, garantindo tratamento favorecido às operações originadas na região.	Transitórias, sobre a manutenção das vantagens competitivas e o tratamento tributário favorecido à Zona Franca de Manaus e às Áreas de Livre Comércio instituídas até 31 de maio de 2023, devendo prever: I – alterações nas alíquotas e nas regras de creditamento dos tributos, sem restrições, não se aplicando o disposto nos incisos VI e X do § 1º do art. 156-A da Constituição Federal; e II – a concessão de crédito fiscal para as empresas instaladas na Zona Franca de Manaus ou Área de Livre Comércio, em valor suficiente para garantir tratamento diferenciado e competitividade às operações originadas nessas regiões que também possuam produção, comercialização ou importação de bens nos demais territórios nacionais.

**Justificativas das alterações propostas:**

No caput do texto original consta “disporão” na sua primeira parte, motivo pelo qual o “podendo”, que caracteriza uma faculdade, deve ser substituído por “devendo”, como aprimoramento da redação e alcance dos objetivos.

No inciso I o “ou” pode gerar interpretações de redução dos incentivos que se visa resguardar, motivo pelo qual é prudente a substituição por “e”, onde



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

o legislador deverá promover alterações nas alíquotas e nas regras do creditamento. Tais essas regras, para alcance de seu objetivo, não podem sofrer restrições de crédito, assegurando-se a não cumulatividade plena e preservando-se a característica que existe hoje nas operações envolvendo a ZFM: qos créditos presumidos, motivo pelo qual faz-se necessária a inclusão da expressão “sem restrições” na forma proposta.

O inciso II também merece atenção dos legisladores, pois da forma proposta estaria majorando a incidência dos impostos nos territórios nacionais diferentes de ZFM e ALCs, sendo muito mais benéfico para a economia nacional a concessão de crédito fiscal em valor suficiente para assegurar as vantagens competitivas e comparativas da região, não precisando, necessariamente, onerar as demais regiões.

## **2. GARANTIA EFETIVA DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.**

Na busca pela modernização do Sistema Tributário Nacional, pretende-se adotar no Brasil o modelo europeu de tributação consubstanciado pelo Imposto sobre Valor Agregado – IVA, que, embora incidindo em todas as etapas de produção, industrialização e comercialização de mercadorias e de serviços, tem como princípio fundamental a não cumulatividade do tributo. Em razão do direito de crédito do contribuinte, gerado pelo imposto incidente em todas as operações e prestações de serviços anteriores, adquiridos (e, portanto, já previamente cobrado em tais etapas), procura-se atingir apenas o valor adicionado nas etapas subsequentes. Isso permite ao legislador trabalhar com alíquotas mais elevadas do que ocorreria se o tributo fosse cumulativo. Tal modelo já introduzimos em nosso sistema tributário



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

há décadas, com a pioneira não cumulatividade do antigo imposto sobre o consumo e, em seguida, com a não cumulatividade do ICM na Emenda Constitucional nº 18, de 1968. Tratava-se de IVAs mais modestos, de crédito físico.

Exemplificando de forma elementar e simplificada o que significa ser cumulativo, consideremos uma cadeia que não leva em conta as fases de fabricação do produto. Não raramente, em razão das atividades econômicas industriais, as etapas poderão ser muito mais numerosas e assim a cumulação também poderá ser muito maior. De forma simples, restringindo-nos à saída de fábrica, no modelo cumulativo:

- (1) Se a mercadoria sai da fábrica por 100 reais incidindo na saída imposto de 10%, então 10 reais serão recolhidos à Fazenda;
- (2) Se a mercadoria é revendida pelo atacadista a 200 reais, o imposto cobrado de 10% acarretará o direito de o Fisco cobrar 20 reais;
- (3) Se finalmente, o varejista revender ao consumidor final o produto por 400 reais, então o valor do tributo devido será de 40 reais (10% de 400 reais).

Ao longo da cadeia, a Fazenda terá recebido o valor total de 70 reais. Embora o tributo incidente tenha alíquota de 10% que, formalmente, não se alterou, o valor total embolsado pelo tesouro não corresponde a 10% sobre 400 reais, mas é maior. A alíquota efetiva será de 17,5% (e não de 10%), **em razão da cumulatividade**. Por que?



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

No singelo exemplo acima, verifica-se que o imposto incidiu pela primeira vez na etapa 1), no valor equivalente a 100 reais; na etapa 2), o imposto incidirá sobre o valor de 200 reais, mas onerará uma segunda vez os primeiros 100 reais já tributados na etapa 1); na etapa 3), o tributo incidirá sobre 400 reais, mas rigorosamente os primeiros 100 reais estarão sendo tributados pela terceira vez; os 100 reais adicionados na etapa 2) na operação do atacadista, estarão sendo onerados pela segunda vez; somente o valor adicionado na etapa 3) é que estará sendo onerado pela primeira vez. Esse o modelo cumulativo.

Coisa diferente ocorre com a não-cumulatividade. Ao procurar eliminar a cumulatividade, o IVA atingirá com o imposto somente o valor adicionado em cada etapa, concedendo-se ao contribuinte crédito em relação ao imposto já incidente na etapa anterior. Com isso afasta-se a dupla ou tríplice incidência sobre valor já tributado na cadeia. Essa a alma de um IVA.

Além disso, a par de a não-cumulatividade incidir uma vez, sem dupla ou tríplice incidência nas diversas etapas, permitem-se alíquotas mais elevadas já que:

- (a) elas não se multiplicarão ao longo da cadeia;
- (b) o peso do tributo mais elevado será suportado por diversos contribuintes, integrantes da cadeia, na proporção do valor que cada um adicionar na operação;
- (c) e, ao final, a Fazenda receberá exatamente o tributo cheio, considerando todas as etapas da cadeia, como se fosse cobrado apenas na última etapa, pelo valor mais alto que o bem ou mercadoria alcançar. Mas todo o imposto, recebido parceladamente pelo Fisco, será suportado por vários contribuintes



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

ao longo do caminho, apenas em relação ao valor que gerar, que adicionar na própria operação.

É importante realçar, desde logo, que alíquotas mais elevadas em tributos plurifásicos e cumulativos não serão suportáveis já que elas se multiplicam ao longo da cadeia. Se, efetivamente, o tributo não consagrar a não cumulatividade, ou seja, se os créditos, relativamente aos impostos já cobrados nas compras do contribuinte, não forem concedidos; ou, se concedidos não forem compensados com o tributo incidente na saída; ou se inexistirem créditos por se tratar de cadeia muito curta... então terá havido grande majoração, embora as alíquotas permaneçam formalmente idênticas. Equivale dizer que a alíquota efetiva, real, do tributo será muito superior à nominal.

Por tais razões, e justas razões, a Constituição da República, na Emenda Constitucional nº 42/2003, extinguiu a cumulatividade existente no PIS/COFINS para as cadeias longas, passando os tributos com alíquotas de 3,65% ao todo, para alíquotas mais altas de 9,25%. No entanto, a legislação pertinente previu setores em que, inexistindo cadeia longa, como são os serviços, manteve-se a alíquota de 3,65%, ou seja, a cumulatividade. É que naquelas cadeias curtas, como na de serviços, sem etapas anteriores, ou poucas etapas, as alíquotas altas serão suportadas apenas por um contribuinte na última etapa, enquanto para os demais integrantes de cadeias longas, o imposto estará dividido entre vários contribuintes ao longo da cadeia. E, cada um desses contribuintes somente será responsável pelo tributo, na mesma proporção do valor que adicionar. Dar-se-ia flagrante injustiça equiparar



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

coisas desiguais. Essa a questão que estamos a desenvolver neste tópico: a importância da não cumulatividade, no contexto de um IVA.

Já observamos acima que o governo federal fez um pacto com o mercado financeiro, como em geral procedem os países importadores de capital (que não têm poupança interna suficiente) buscando atrair investimentos. Vimos também que os **Estados federados brasileiros, premidos pela desigualdade entre grupos e regiões, de certa forma, quebraram os juros altos pois, ao invés de encaminhar seus investidores à bancarização, ou de esperar subsídios federais restritos a certos setores, facilitaram a atração do capital para seus territórios, por meio de incentivos e de benefícios tributários e fiscais. Enfim de renúncia da receita.**

**Mas deu-se uma contrapartida.** Os Estados federados desenvolveram técnicas e procedimentos de atenuação dessa renúncia, o que provocou uma grave deformação do ICMS, como tributo plurifásico e não cumulativo, como veremos a seguir.

**2.1. Renúncia de receita X bloqueio de créditos dos contribuintes: a falácia da renúncia. A previsão de nova forma de bloqueio, com o *split payment*.<sup>17</sup>**

Não se suponha que os Estados, ao lutarem pela atração do capital para seus territórios, praticaram ou pratiquem uma verdadeira renúncia de receita, reduzindo a sua arrecadação. De forma compensatória, praticaram e ainda

---

<sup>17</sup> O conteúdo deste tópico corresponde a palestra proferida por MISABEL DERZI na Universidade do Minho, Braga, Portugal, maio de 2023.



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

praticam o chamado bloqueio de créditos dos contribuintes. Como se sabe, reconhecer o direito ao crédito não arrasta a sua automática dedução do débito gerado pelas saídas do contribuinte.

Auxiliados por jurisprudência sedimentada, no sentido de que os créditos do contribuinte seriam meramente escriturais, ou moeda para pagamento do imposto, as Fazendas nunca reconheceram o dever de pagar juros nem a mera atualização monetária, se a compensação dos créditos ocorrer tardiamente, após meses ou anos da data de sua geração.

**Portanto, atrasar a compensação é duplamente vantajoso para o Fisco:** além de se manter alto o volume de recursos arrecadados, pois não se assume o passivo (os créditos dos contribuintes), a tendência será a depreciação de seu valor no tempo, corroído tal valor pela perda do poder aquisitivo da moeda.

Convém repetir. Hoje, no ano de 2023, exemplificando, o Estado de Minas Gerais mantém 11 bilhões de reais em créditos bloqueados dos contribuintes. A renúncia de receita, por meio de benefícios e incentivos fiscais, deve alcançar montante igual ou menor. São Paulo, igualmente, deve ter benefícios e renúncia fiscal que podem chegar a 50 bilhões de reais, mas, com certeza, pratica sistematicamente o bloqueio de créditos dos contribuintes em montante próximo. **A renúncia de receita é, pois, uma falácia.**



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

**Deixemos de lado, para desenvolvimento do nosso raciocínio, o problema de uma possível sonegação, fraude e outros desvios – existentes em todo o mundo.**

Existem, no nosso IVA (ICMS) quer no Brasil, quer na Europa, fenômenos que acarretam a acumulação de créditos e não estamos nos referindo à sonegação. Estamos realçando aquelas hipóteses de cumulação causadas pela própria estrutura do imposto. Enumeremos algumas hipóteses de cumulação naturais, estruturais ao IVA como imposto de mercado e sujeito a suas oscilações:

- (1) créditos gerados nas operações anteriores à exportação de produtos e de serviços que são imunes. Mesmo sendo corretos e honestos, tais créditos não são ressarcidos aos contribuintes, cumulando-se, às vezes indefinidamente no tempo;
- (2) créditos gerados na atividade operacional do contribuinte, já que estamos a falar de um imposto de mercado, sujeito a suas oscilações, em decorrência, por exemplo, de:
  - aquisições em valores superiores às vendas, no período de apuração;
  - insumos adquiridos com alíquotas mais elevadas por importação, ou no mercado interno a 18%, com saída sujeita a alíquota reduzida, 7% (operações interestaduais);
  - aquisição de bens do ativo permanente em maior volume, sem saídas intensas imediatas e, entre nós, como se sabe, gerando créditos dedutíveis em 48 meses;



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

- regimes especiais concedidos a certos setores, como a substituição tributária; benefícios fiscais; diferimentos e outros institutos a interferirem no automático aproveitamento dos créditos...

As várias possibilidades acima de acumulação de créditos são estruturais, advindas da natureza do IVA. É claro que usamos a mesma técnica europeia de transferência do saldo credor do contribuinte para os períodos subsequentes de apuração e liquidação do imposto. **Mas, infelizmente, não temos a prática europeia de ressarcimento em dinheiro dos créditos excedentes, na hipótese de os saldos credores não encontrarem vazão por períodos mais longos.** Daí resultam créditos acumulados no sistema e/ou bloqueios sistemáticos e voluntários de créditos em montantes elevadíssimos. Bilhões de reais são mantidos nos cofres dos Estados, com plena descapitalização das empresas.

Com isso, pode-se dizer que a tão propalada renúncia de receita, praticada pelos Entes Federados, é compensada ou anulada exatamente pela cumulação de créditos, reconhecidos, mas não realizados.

(3) Continuemos, para finalizar: a reforma tributária em curso no Brasil, PEC 45-A em tela, introduz nova hipótese de cumulação de créditos, o chamado *split payment*. Essa forma de liquidação do IVA, em teste em alguns países, tem como meta combater a sonegação e os desvios na arrecadação. **Visa a beneficiar exclusivamente as Fazendas, daí a autorização, prevista nas propostas, para sua introdução.** Na prática, configura uma antecipação do imposto devido, a ser paga pelo adquirente do produto ou serviço no momento da aquisição. Hoje, o



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

tributo devido, a ser recolhido aos cofres públicos, resulta de uma compensação entre o IVA incidente na saída e o imposto incidente nas entradas (que são os créditos). Com tal antecipação, o contribuinte é desapossado do valor do imposto, incidente nas suas operações de saída/venda, conforme notas fiscais, imposto que será recolhido diretamente à Fazenda, pelo adquirente. A cumulação poderá advir. Tais acertos virão *a posteriori*.

Ou virão acertos posteriores, se vierem, conforme disciplinar lei complementar. E, uma vez autorizados pelo Conselho Federativo, ou por meio de bancos que assumirem tal fórmula de pagamento do IVA, ficará o contribuinte dependente de tais acertos. O pagamento por acesso aos bancos, incumbindo-lhes fazer o acerto foi adotado alhures e fracassou... pois tal fórmula aumenta os custos da administração do tributo e gera insegurança...

O atraso no acerto, podemos afirmar com segurança, será corriqueiro. **Hoje, segundo a Constituição vigente, que não autoriza as segregações e os bloqueios de créditos praticados pelos Estados Federados, o volume (bilhões de reais), é tão elevado que a PEC-45-A, no ADCT, art. 2º, art. 133, determina que os saldos credores dos contribuintes, relativos ao ICMS, existentes ao final de 2032 sejam aproveitados:**

- (a) por compensação com o IBS, novo IVA, criado no art. 156-A, pelo prazo remanescente daquele estipulado na Lei Complementar 87/96, em se tratando de bens do ativo permanente;
- (b) em 240 (duzentas e quarenta) parcelas mensais, iguais e sucessivas, nos demais casos;



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

(c) somente a partir de 2033, serão atualizados pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), ou por outro índice que venha a substituí-lo.

Tais créditos serão consolidados e homologados até 2033, para que, já depreciados pelo tempo, sejam atualizados monetariamente e quitados em 20 anos.

Essas providências de compensação e pagamento dos créditos acumulados dos contribuintes são a prova inconteste de que o volume alcançado pelos bloqueios é muito elevado.

Em relação ao IVA, ou IBS, inexistem garantias relativas à amplitude da não cumulatividade, nem prazo estabelecido para o exercício do direito à compensação, podendo se repetir o que é rotina no atual ICMS.

Sugere-se quanto à amplitude da não cumulatividade:

CF/88	TEXTO APROVADO	SUGESTÃO DE PROPOSTA
<p>IPI:</p> <p>Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:</p> <p>IV - produtos industrializados;</p> <p>§ 3º O imposto previsto no inciso IV:</p>	<p>Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.</p> <p>§ 1- O imposto previsto no caput atenderá ao seguinte:</p>	<p>Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.</p> <p>§ 1- O imposto previsto no caput atenderá ao seguinte:</p>



# Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D.F.

<p>II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;</p> <p>ICMS:</p> <p>Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:</p> <p>II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;</p> <p>2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:</p> <p>I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;</p>	<p>VIII – com vistas a observar o princípio da neutralidade, 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 serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos da lei complementar, e as hipóteses previstas nesta Constituição;</p>	<p>VIII – com vistas a observar o princípio da neutralidade, será:</p> <p>a) não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações anteriores, independente do número de etapas existentes entre o início da prestação ou produção até a aquisição pelo consumidor final;</p> <p>b) o valor devido pelo contribuinte, será exigível após previa dedução do imposto incidente direta ou indiretamente sobre o custo do bem, material ou imaterial, ou serviço tributado, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos da lei complementar, e as hipóteses previstas nesta Constituição;</p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

--	--	--

**SUGERE-SE AINDA, POR SER A TÉCNICA USUAL DO IVA CONTEMPORÂNEO, TAL COMO SE PRÁTICA NA UNIÃO EUROPEIA: a eliminação de quaisquer condicionantes ao exercício do direito de crédito, inclusive a demonstração do pagamento nas etapas anteriores, a saber:**

TEXTO APROVADO	SUGESTÃO DE PROPOSTA
<p>Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.</p> <p>§ 5 - Lei complementar disporá sobre:</p> <p>II – o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação, desde que:</p> <p>a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou</p> <p>b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação;</p>	<p>Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.</p> <p>§ 5 - Lei complementar disporá sobre:</p> <p>II – o regime de compensação, não poderá estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação, ainda que:</p> <p>a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou</p> <p>b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação;</p>



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

**FINALMENTE, A NÃO CUMULATIVIDADE IMEDIATA, combatendo-se as práticas de bloqueios, de segregação e de atrasos de créditos, tanto no IBS quanto na CBS. Eis:**

TEXTO APROVADO	SUGESTÃO DE PROPOSTA
<p>Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.</p> <p>§ 5 - Lei complementar disporá sobre:</p> <p>III – a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte;</p>	<p>Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.</p> <p>§ 5 - Lei complementar disporá sobre:</p> <p>III – a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte, respeitando:</p> <p>a) O prazo máximo, contado da data do requerimento do contribuinte, de 90 (noventa) dias para devolução dos créditos acumulados oriundos do imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal;</p> <p>b) O atraso no cumprimento do prazo acima previsto acarretará a atualização monetária dos saldos</p>



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

	credores pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), ou por outro índice que venha a substituí-lo, além de juros de mora.
--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

### **3. TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA PARA PROFISSIONAIS LIBERAIS (SERVIÇOS ESSENCIAIS):**

O texto aprovado pela Câmara dos Deputados, PEC-45-A, equipara a tributação da prestação de serviços das profissões regulamentadas à mesma tributação em geral, de forma injusta e com significativo aumento da carga tributária.

Alguns pontos de alta relevância devem ser considerados, a saber:

- 3.1. as peculiaridades das prestações de serviços das profissões regulamentadas, mesmo por meio de sociedades de pessoas: pessoalidade, empenho, responsabilidade plena e solidária;**
- 3.2. o reconhecimento constitucional das cadeias de serviços curtas em razão da pessoalidade.**

Examinemos os pontos acima:

- 3.1. As peculiaridades das prestações de serviços dos profissionais ainda que reunidos em sociedades de pessoas; pessoalidade, empenho, responsabilidade plena e solidária.**



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

Por que razão, há mais de 55 anos, as prestações de serviços por profissionais liberais, mesmo reunidos em sociedades de pessoas, mereceram um regime jurídico tributário especial – incidência em quantias fixas *per capita*?

E mais, por que razão tal tratamento especial resistiu e foi recepcionado por sucessivas Constituições, 1969, 1988, além de a incontáveis emendas constitucionais?

**A resposta é unívoca e foi dada pelo STF: em razão das peculiaridades que lhes são inerentes, o tratamento especial conferido aos serviços de profissionais liberais foi recepcionado pelas Constituições e não ofende à isonomia e à igualdade em face da Constituição vigente.**

Veja-se a letra do art. 9º, § 1º e 3º do Decreto-Lei nº 406/68, que inaugurou esse tratamento especial:

*“Art. 9º - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.*

*§ 1º - Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço e de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.*

*(...)*

*§ 3º - Quando o serviço a que se referem os itens 1, 4, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em*



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

*relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.*

*(...)*

*Lista de Serviços:*

*(...)*

*Item 88 - Advogados. ”*

O critério da lei foi: trabalho pessoal. E não se refere apenas a advogados, mas aos profissionais liberais em geral que exercem pessoalmente suas atividades. Pois bem, é de sabença comum que, embora possam ser prestados por meio de sociedades, o serviço de advocacia é essencialmente desempenhado sob responsabilidade pessoal do advogado, enquadrando-se, portanto, no permissivo do § 3º.

Vários Municípios questionaram junto ao STF a sobrevivência do citado Decreto-Lei, em face das mudanças constitucionais e das Leis Complementares supervenientes, em especial a 116.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup>A recepção constitucional tem como fundamentos a impossibilidade prática de se erigir todo um novo ordenamento jurídico e a prevenção da insegurança jurídica que pode advir diante de um vácuo legislativo. Sendo assim, a legislação anterior é recepcionada nos termos em que compatível com a novel Constituição. Mesmo sem a necessidade de tratar expressamente a matéria, resolveu o Constituinte de 1988 espantar quaisquer dúvidas em torno da recepção constitucional, à medida em que prescreveu no art. 34, § 5º, a sua adoção, *verbis*: § 5º - *Vigente o nova sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e a legislação referida nos §§ 3º e 4º.*



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

Portanto, para se saber se determinado dispositivo legal foi ou não recepcionado pela Constituição Federal de 1988 é mister analisar sua compatibilidade, implícita e explícita, com a ordem constitucional por ela erigida. E foi isso, exatamente, o que o STF fez para declarar o referido tratamento especial, absolutamente compatível com o Texto Magno, afastando dois argumentos fazendários levantados: **(a)** inexistência de favorecimento ou de isenção heterônoma, proibida pela Constituição de 1988, art. 151, III; **(b)** em decorrência das peculiaridades dos serviços prestados por profissionais liberais, também não se vislumbra qualquer ofensa à igualdade, consagrada no art. 150, II.

**- Não há favorecimento, com isenção heterônoma:**

A isenção, ao mutilar a norma de incidência tributária, retira de sua abrangência demiúrgica determinados fatos, pessoas e situações de modo que, em relação a eles, não surja a obrigação tributária. Mas, no caso em tela nem de longe pode-se falar em isenção. Isto porque as sociedades de profissionais liberais estão obrigadas ao ISS como qualquer outro prestador de serviços. **O que ocorre, *in casu*, é que, em razão de determinadas características que lhes são peculiares, a forma de quantificação do tributo é outra, não obedecendo à regra geral.**

Inexiste também, na espécie, redução parcial de alíquota ou de base de cálculo. Dá-se apenas uma proibição: a de que o legislador municipal considere como base de cálculo *“a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho”*. Como explica a doutrina, no caso da pessoa física e da sociedade de profissionais liberais, a norma visa a evitar



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

uma superposição de bases de cálculo entre o imposto de renda e o imposto municipal.

Diz a Lei que qualquer outro critério, dimensão ou valor poderá ser eleito, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes (número de clientes ou de processos, ou de serviços, p.ex.,) menos o valor do trabalho pessoal do contribuinte. **Em síntese: a questão resulta das características peculiares.**

**- Não há ofensa à igualdade, art. 150, II, CF, com a tributação *per capita* das sociedades de profissionais liberais.**

Toda ideia de igualdade (e de justiça), no Direito, supõe o confronto, a comparação. E é pelo contraste no tratamento igual ou desigual que nascem os sentimentos de justiça ou de injustiça.<sup>19</sup> A comparabilidade e a relação proporcional estão por detrás de todas as distintas e divergentes concepções de igualdade material (e de justiça). Ninguém é feliz ou infeliz, rico ou miserável, a não ser quando comparado.

Desta forma, a igualdade é sempre uma relação interpessoal, segundo a qual as pessoas iguais recebem porções iguais das coisas a serem partilhadas, enquanto aquelas desiguais hão de receber parcelas desiguais dessas mesmas coisas. *"A regra da igualdade não consiste senão em quinhoeir desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam"*. Esse conceito milenar, difundido entre nós por RUI BARBOSA<sup>20</sup>, parte do

<sup>19</sup> V. K. TIPKE, *Steuernrecht*, 9, Köln. V. OTTO SCHMIDT KG, 1983, p. 19.

<sup>20</sup> Cf. "Oração aos Moços", *Escritos e Discursos Seletos*, JOSÉ AGUILAR, 1960, p.685.



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

pressuposto lógico clássico e dedutivo de que os indivíduos podem ser agrupados segundo notas comuns e separados por suas diferenças.<sup>21</sup>

A boa doutrina brasileira nunca desconheceu a dificuldade e a cautela com a qual se devem nortear as diferenciações, quer para beneficiar - isenções, reduções de tributos - quer para agravar o tributo. SAMPAIO DÓRIA, em seu clássico, “Direito Constitucional e *Due Process of Law*”<sup>22</sup>, escrito há mais de trinta anos, salienta que a jurisprudência brasileira também tem sido cuidadosa nessa matéria e enumera, baseando-se em SHOLLEY, as discriminações consideradas lícitas:

*“ I - Discriminações com base em diferenças de fato entre as pessoas ou objetos tributados:*

- a) diferenças na natureza dos objetos tributados;.....*
- b) diferenças de profissão ou atividade do contribuinte;.....*
- c) variações na capacidade contributiva;.....*
- d) diferenças conceituais jurídicas entre os atos tributados;...” (Cf. op. cit. p. 144-148).*

Exatamente esse o ponto: é justo considerar – a rigor, um dever - as diferenças da fato entre as pessoas tributadas, como aquelas advindas da natureza dos objetos tributados; ou das diferenças de profissão ou atividade do contribuinte.

<sup>21</sup> A rigor, opõe-se ao nominalismo que vê na desigualdade a característica básica do mundo real, ao contrário, o princípio da igualdade admite a comparabilidade entre indivíduos distintos, para agrupá-los segundo suas semelhanças e dessemelhanças.

<sup>22</sup> Cf. São Paulo. José Bushatsky Ed., 1964, p.144-146



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

A jurisprudência norte-americana, assim como a jurisprudência alemã e brasileira estabelecem determinadas condições, para que o legislador possa estabelecer diferenciações, sem ofender o princípio da isonomia.<sup>23</sup> Como regra geral, a lei precisa basear-se em princípios justos no caso, e, se esse princípio não existe, dá-se o arbítrio, há ausência de princípios jurídicos, há vontade qualquer.

GEHARD LEIBHOLZ, talvez o juiz germânico do Tribunal Constitucional que mais desenvolveu e aprofundou o princípio da igualdade em todos os tempos, assim se expressa: *“quando se pergunta como o conteúdo do princípio da igualdade pode ser descrito da melhor forma, eu ainda hoje pensaria que isto se dá com a ajuda da proibição de arbítrio. Não é nenhum acaso, que também a jurisprudência constitucional se orientou nesse sentido”*...<sup>24</sup>

Ora, os critérios de diferenciação, constantes há 55 anos da legislação, desde o Dec-Lei 406, não são arbitrários, puro querer do legislador complementar (posto que o referido ato normativo foi equiparado a uma lei complementar, no sentido material), mas justificam-se, de acordo com a doutrina e a jurisprudência. Como alertou SAMPAIO DÓRIA, existem disparidades, **advindas dos fatos**, da natureza das coisas, **ou das profissões**, que legitimam a discriminação. É o que veremos a seguir.

### **3.1.1. Os critérios de distinção entre os regimes de tributação assentam-se na personalidade e na responsabilidade do serviço prestado.**

<sup>23</sup> V. FRIAUF, K. H. *Verfassungsrechtliche Anforderung von die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag*. In *Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln. Otto Schmidt KG, 1989, p. 29.

<sup>24</sup> Cf. in *Der Gleichheitssatz im modernen Verfassungsstaat*. Baden-Baden. Nomos Verlagsgesellschaft, 1982, p. 88-89.



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

A boa doutrina (como ROQUE CARRAZA, AIRES FERNANDINO BARRETO, GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO) extraem da Constituição as seguintes características da hipótese de incidência do ISS, que podemos assim resumir:

1. a prestação de serviços configura uma utilidade material ou imaterial, criada pela aplicação do trabalho humano, **pessoal**, como execução de obrigação de **fazer** e não de **dar coisa**;
2. não é contrato para prestar serviço, mas efetiva e real **execução** daquele contrato;
3. deve ser prestada a **terceiro**, excluindo-se os serviços que a pessoa executa em seu próprio benefício, como o transporte de mercadoria de um estabelecimento a outro da mesma pessoa;
4. executado **sem vínculo de subordinação jurídica**, mas em caráter independente, razão pela qual excluem-se os serviços prestados pelos empregados a seus empregadores e pelos servidores públicos;
5. assim como ser **objeto de circulação econômica**, executado com objetivo de lucro, excluindo-se os serviços gratuitos ou de cortesia, beneficentes ou a preços baixos, como alimentação servida a empregados gratuitamente ou a preço de custo;
6. finalmente o serviço deve ser prestado em **regime de direito privado (por pessoa física ou jurídica, empresa pública ou sociedade de economia mista)**;



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

se público, haverá imunidade, exceto para aquele serviço dado em concessão ou permissão a terceiros.

O trabalho às vezes é predominantemente imaterial (do advogado, professor, cantor, *et alii*), na maioria das vezes, porém, a prestação dos serviços se concretiza em bens materiais. O que é fundamental é que o **fazer** haverá de prevalecer sobre o **dar**.

Assim, tanto o IPI, como o ICMS caracterizam-se por terem como hipótese operações que configuram execução de obrigação de dar (transmissão de posse ou propriedade); entretanto, no IPI, a obrigação de dar recai sobre mercadoria-produto industrializado (pressupondo-se prévio fazer industrial), enquanto no ICMS recai sobre a mercadoria. Em ambos se vende, se aliena, se transfere essencialmente uma coisa, uma mercadoria, ainda que, para isso, se crie antes o produto, como no IPI. Já a **prestação de serviços**, núcleo da hipótese da regra matriz do ISS, configura execução de uma obrigação de fazer, como esforço humano, personalizado, que pode materializar-se ou não em bem corpóreo (havendo emprego de materiais em maior ou menor grau), cuja essencialidade está exatamente nesse fazer.

No fazer industrial para a venda (base do IPI), cria-se um produto-tipo, repetível, representativo de uma série; por isso mesmo, sobrepõe-se-lhe o dar, o dar algo padronizado e massificado (nada de pessoalidade). As necessidades atendidas são de massa, não as específicas e individuais. No **prestar serviços**, que caracteriza o conceito nuclear do fato gerador do ISS, o fazer é central, de tal modo que, mesmo corporificado em materiais, o



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

serviço executado ajusta-se às necessidades peculiares do usuário, daí a sua personificação.

Não há dúvida de que certo grau (maior ou menor) de personificação é inerente a toda prestação de serviços, que dá ensejo à incidência do Imposto sobre Serviços, de competência municipal. Entretanto, há prestadores de serviços que se estruturam de forma empresarial, utilizando-se de métodos que tendem a uma certa padronização (bancos, hotéis, etc.). Assim, encontramos empresas, nas quais os serviços são exequíveis em série massificada, por um número de empregados substituíveis.

Essa situação não passou despercebida a MARÇAL JUSTEN FILHO:

*“Industrializar, em suma, é conceito que reúne dois requisitos (aspectos) básicos e necessários, quais sejam: a) alteração da configuração de um bem material; b) padronização e massificação.*

***Prestação de serviços** é a produção de utilidades (materiais ou não), específicas, peculiares e inconfundíveis de regras irrepetíveis (no sentido da impossibilidade de, uma vez esgotado o serviço, ser ele reiterado de modo exatamente idêntico).*

*O ponto fulcral da distinção (jurídica) reside não na forma de estruturação da atividade, considerada como um todo, da pessoa – mas na natureza específica de cada atuação, considerada isoladamente, enfocada.*



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

*A nota característica do serviço é a sua individualidade, onde cada serviço é uma serviço na acepção de haver em cada oportunidade uma identidade inconfundível e irrepetível, enquanto que 'cada produto industrializado' é uma espécie de um gênero que se destina a ser ilimitada quantitativamente.*"<sup>25</sup>

Exatamente esses diferentes matizes, que decorrem dos fatos, o Decreto-lei 406 decidiu considerar, determinando que o modo de quantificar os deveres tributários variasse de acordo com o grau de pessoalidade na prestação do serviço. É evidente que uma certa personificação sempre haverá de existir na prestação de serviços, como pressuposto do ISS. Em todos eles. Mas também, é evidente, que nem todos os prestadores de serviços guardam as mesmas características e o mesmo grau de pessoalidade. Pessoas físicas e os profissionais liberais, quer se organizem em sociedades ou não, imprimem um grau muito mais elevado de pessoalidade na execução e na responsabilidade pelo cumprimento da prestação do que outras sociedades empresariais. Basta exemplificar com bancos, seguradoras, hotéis, etc..."<sup>26</sup>

A diferenciação advém dos fatos, reside na natureza da atividade, no modo de prestar o serviço e na responsabilidade pessoal assumida. O legislador acolheu tais diferenças, por não considerar justo que o tratamento jurídico fosse idêntico para aqueles que se distinguem em suas peculiaridades.

<sup>25</sup> Cf. JUSTEN FILHO, Marçal, O Imposto sobre Serviços na Constituição. São Paulo, RT, 1985, p. 115.

<sup>26</sup> Explica ALIOMAR BALEEIRO que o Dec-Lei 406/68 estabeleceu três critérios diferentes na determinação da base de cálculo, variáveis em razão do grau de pessoalidade e responsabilidade assumida pelo prestador, a saber: a) havendo trabalho pessoal do próprio contribuinte – haverá incidência de alíquotas fixas ou variáveis sobre valor decorrente da natureza do serviço ou outro, proibida a eleição do valor da remuneração do serviço; b) inexistindo trabalho pessoal do próprio contribuinte, o preço do serviço; c) para as operações mistas, o preço do serviço, deduzido do valor de certas parcelas. (Cf. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. 11ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 503-4).



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

Assim, a investigação mais acurada do tema mostra-nos que a tributação especial nada mais faz do que concretizar o princípio da igualdade, posto que trata de modo diferente situações dessemelhantes.

Ora, o Decreto-Lei nº 406/68, art. 9º, § 3º, estipula a tributação especial para aquelas sociedades profissionais onde o serviço é prestado sob responsabilidade pessoal. A *intentio legis* foi a de distinguir para efeitos tributários aquelas sociedades profissionais, que desenvolvam serviços essencialmente pessoais – como a medicina, a advocacia – sob responsabilidade direta do prestador, que pode ser identificável, daquelas sociedades que, embora prestem serviços, o fazem de maneira despersonalizada, empresarial, nas quais não há como caracterizar a responsabilidade pessoal do prestador de serviços.

O critério eleito pelo legislador foi a responsabilidade pelo serviço prestado. Se tal responsabilidade for pessoal, vinculada pessoalmente ao prestador pelas suas qualidades e responsabilidade, mesmo que o preste por meio de uma sociedade, o imposto sobre serviço deve ser cobrado por quantia fixa, como se autônomo fosse o prestador. Caso contrário, se a responsabilidade pelo serviço prestado não for pessoal e a atividade da sociedade revestir-se de caráter empresarial, como ocorre nas grandes instituições financeiras, ou nas hotelarias, corporificadas em sociedades de capital, muitas vezes de capital aberto, então se cobra o tributo com base no preço ou faturamento.

Enfim, pode-se perceber que não há qualquer desrespeito à igualdade em conceder tratamento diverso às sociedades prestadoras de serviços com base



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

na responsabilidade com a qual o serviço é prestado. Aqui, mais do que nunca, o adágio popular pode ser invocado: dois pesos, duas medidas.

As sociedades de profissionais possuem tratamento apartado, devendo cada profissional pagar o ISS em nome próprio. A regra é justa, pois também aqui o ISS é um duplo do imposto de renda da pessoa física, só que não haveria nenhuma dedução se o profissional fosse tributado pura e simplesmente pela renda bruta auferida.

Percebendo bem as diferenças entre as sociedades empresariais e as sociedades de pessoas, a jurisprudência se consolidou tanto no STJ, como no STF. De longa data avolumaram-se precedentes no STF. Confirmam-se, entre outros:

*“EMENTA. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS.*

*1. Empresa de grande porte, em que os trabalhos resultantes são de produção promíscua ou indistinta, **sem característica de trabalho pessoal**, não tem direito a tributação pela modalidade privilegiada do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 406, de 1968.*

*2. Entendimento razoável (Súmula 400) e inexistência de demonstração de dissídio jurisprudencial.” (Supremo Tribunal Federal, 2ª Turma, Agravo Regimental nº 80.985/SP, Rel. Min. Décio Miranda, in DJU de 20.03.81, pág. 00185)*



*Ordem dos Advogados do Brasil*

*Conselho Federal*

*Brasília - D. F.*

**“EMENTA. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). TRATAMENTO FAVORECIDO DO § 3º DO ART. 9º DO DECRETO-LEI 406/68. SOCIEDADES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS SOB FORMA EMPRESARIAL.**

*1. Tem sido entendimento do Supremo Tribunal Federal que o imposto sobre serviços (ISS) que incide sobre as sociedades prestadoras de serviços, organizadas sob a forma empresarial é o na base da alíquota genérica, destinada as empresas.*

*2. Para o tratamento fiscal mais favorecido (art. 9º, § 3º, c/c o § 1º do mesmo artigo do Decreto-Lei nº 406-68) é necessário que se configure a forma pessoal do trabalho profissional devendo assim, as sociedades caracterizarem-se como unipessoais ou pluripessoais de prestação de serviços.*

*3. Incabível, assim, o Extraordinário pelo fundamento da letra "a" do permissivo constitucional.*

*4. Precedentes.*

*5. Sob o fundamento da letra "d" do art. 119, III, da Constituição Federal não é passível de conhecimento o Extraordinário, se o aresto trazido a confronto não se identifica com o ora impugnado, porquanto aquele exatamente consona com a jurisprudência do STF, o que no caso em exame não se dá pois a recorrida exerce atividade tipicamente empresarial, não sendo atividade que representa o objetivo social da entidade desempenhada apenas pelos*



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

*sócios que figuram no contrato social, eis que apenas um deles possui a qualidade de médico.”* (Supremo Tribunal Federal, 2ª Turma, Agravo Regimental nº 94.654/SP, Rel. Min. Aldir Passarinho, *in* DJU de 06.09.84, pág. 0036

Finalmente, em decisão exauriente das argumentações expostas, pronunciou-se o Supremo Tribunal Federal, como segue:

EMENTA Agravo regimental no agravo de instrumento. ISS. Recepção do Decreto-Lei nº 406/68, art. 9º, § 3º. **Base de cálculo das sociedades prestadoras de serviços profissionais. Tributação diferenciada que não atenta contra a isonomia ou a capacidade contributiva.** Incidência da Súmula nº 663 do STF. 1. As bases de cálculo previstas para as sociedades prestadoras de serviços profissionais foram recepcionadas pela nova ordem jurídico-constitucional, na medida em que se mostram adequadas a todo o arcabouço principiológico do sistema tributário nacional. 2. Ao contrário do que foi alegado, a tributação diferenciada se presta a concretizar a isonomia e a capacidade contributiva. As normas inscritas nos §§ 1º e 3º não implicam redução da base de cálculo. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido.

(AI 703982 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 09/04/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-107 DIVULG 06-06-2013 PUBLIC 07-06-2013)



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

**3.1.2. A responsabilidade pessoal ou personalíssima. Ainda que em sociedade de pessoas, simples.**

Não resta dúvida de que os advogados prestam serviços sob estrita responsabilidade pessoal, prescrita, inclusive, no Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil, Lei nº 8.906, de 04.07.94, com a redação dada pela Lei 13.247/2016, *verbis*:

*“Art. 15 - Os advogados podem reunir-se em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia ou constituir sociedade unipessoal de advocacia, na forma disciplinada nesta Lei e no Regulamento Geral.*

...

*§ 3º - As procurações devem ser outorgadas individualmente aos advogados e indicar a sociedade da qual façam parte.*

...

*Art. 16 – Não são admitidas a registro nem podem funcionar todas espécies de sociedades de advogados que apresentem forma ou características de sociedade empresária, que adotem denominação de fantasia, que realizem atividades estranhas à advocacia, que incluam como sócio ou titular de sociedade unipessoal de advocacia pessoa não inscrita como advogado ou proibida de advogar.*

*Art. 17 - Além da sociedade, o sócio e o titular da sociedade individual de advocacia respondem subsidiária e*



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

*ilimitadamente pelos danos causados aos clientes por ação ou omissão no exercício da advocacia, sem prejuízo da responsabilidade disciplinar em que possam incorrer.”*

Portanto, a lei que regula o exercício da advocacia é taxativa ao prescrever que tal atividade é desenvolvida sob responsabilidade pessoal do advogado, ainda que os honorários revertam à sociedade.

Pelo exposto, vê-se que o critério eleito pelo legislador como apto a engendrar os diferentes tratamentos tributários aplicáveis às sociedades prestadoras de serviços não agride o princípio da igualdade, pois trata de modo diverso contribuintes em situações diferentes, sendo plenamente legitimado pelos nossos Tribunais Superiores.

Por fim, vale ressaltar que a tributação especial não aproveita somente às sociedades de advogados, mas estende-se a todas aquelas constituídas por profissionais liberais, que prestem seus serviços sob estrita responsabilidade pessoal, ainda que em nome da sociedade.

Acresce ainda que, mesmo na hipótese de os serviços advocatícios serem prestados em sociedade de pessoas, simples e não empresarial, há transparência forte entre a pessoa da sociedade e seus sócios, que têm responsabilidade subsidiária e ilimitada perante terceiros. Essa transparência é de tal ordem que, em alguns sistemas jurídicos como nos europeus ou norte-americano, os sócios integrantes de tais sociedades podem optar pela incidência do imposto sobre a renda diretamente sobre seus resultados apenas nas pessoas físicas (tabela progressiva). Também no Brasil, tais



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

sociedades civis se tornaram entidades transparentes para fins tributários, no período de 1988 a 1996.

**3.1.3. AS EXCEÇÕES CONTEMPLADAS NA PEC-45-A não se apresentam como prestação de serviços pessoais, nem supõem a responsabilidade pessoal do prestador.**

Em caráter excepcional, o Texto Aprovado na Câmara dos Deputados, PEC-45-A, em seu art. 156-A, §5º, 'V' e no ADCT, propõe regime especial de tributação para diversas atividades econômicas, que nem tampouco preenchem os requisitos da pessoalidade, nem tampouco da responsabilidade, como os serviços financeiros de bancos, seguradoras, gestores ou administradoras de recursos; incorporadoras e construtoras de imóveis; administradoras e intermediadoras de bens imóveis; hotelarias, etc... QUE NÃO GUARDAM AS PECULIARIDADES E AS CARACTERÍSTICAS QUE LEVARAM NOSSO LEGISLADOR, no Dec-Lei 406, há mais de 55 anos, a excluir do regime geral tributário os serviços das profissões regulamentadas, para fins do ISS.

Outras situações excepcionais, que demandam igualmente tratamento especial, por força de isonomia e capacidade contributiva, foram olvidadas. Essa é a situação das sociedades civis de prestação de serviços relativos à profissão legalmente regulamentada de que trata o artigo 55 da Lei nº 9.430/96 ou, simplesmente, sociedades uniprofissionais ou sociedades de profissão regulamentada.

Conforme preconiza o parágrafo único do artigo 966 do Código Civil: "*Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza*



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

*científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa*". É o caso do exercício das profissões liberais<sup>27</sup>.

Portanto, as sociedades de profissão regulamentada não se confundem com as demais pessoas jurídicas, pois sua natureza decorre, simplesmente, da associação de profissionais liberais dedicados a uma mesma profissão regulamentada, aos quais se atribui responsabilidade pessoal por seus atos.

### **3.2. O reconhecimento constitucional das cadeias de serviços curtas em razão da personalidade.**

Atendendo às queixas empresariais relativamente às contribuições sociais, cumulativas, incidentes sobre o faturamento ou a receita, a Constituição determinou que tais tributos adotassem a não-cumulatividade, mas cuidou de preservar os setores de cadeia curta, entre eles, exatamente o de serviços.

Como já vimos em tópico anterior, a não-cumulatividade afasta uma dupla ou tríple incidência sobre valores já tributados, em cada etapa da cadeia produtiva, em razão do jogo de compensações entre os débitos pelas saídas contra os créditos pelas entradas no estabelecimento. Em decorrência, procura-se tributar apenas o valor adicionado em cada etapa – da produção,

---

<sup>27</sup> Cujas características foram bem resumidas Bernardo Ribeiro de Moraes: "a) ser atividade de ordem predominantemente intelectual, que exige mais o uso das faculdades do espírito, a intervenção do intelecto. O serviço prestado pelo profissional liberal, ao contrário das profissões mecânicas ou manuais, é predominantemente intelectual; b) necessidade da habilitação legalmente reconhecida. A profissão liberal, para seu exercício, exige a posse de um diploma de curso superior ou especializado, expedido a favor da pessoa que pratica a atividade, como prova de capacidade para o exercício da profissão. Mas não é só, tal diploma deve ser registrado no Ministério da Educação, ou na Universidade, como prova de que a escolaridade de seu titular foi regular. Posteriormente, ao inscrever-se na instituição de classe, a quem cabe a fiscalização do exercício profissional, o interessado adquire habilitação legal para o exercício da profissão liberal. Sem o advogado inscrever-se na Ordem dos Advogados do Brasil não há a profissão liberal" ("Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços". São Paulo: RT, 1978, p. 541).



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

comercialização ao consumo – ou seja, o valor que cada contribuinte adicionar. Ao final da cadeia, na última etapa, a Fazenda receberá o tributo integral (alíquota aplicada ao valor maior da mercadoria no varejo) que, entretanto, foi recolhido em parcelas, por vários contribuintes, cada um deles responsável pelo imposto incidente no valor que ele mesmo adicionou. Com isso, nos tributos não cumulativos, permitem-se alíquotas mais elevadas já que:

- (a) elas não se multiplicarão ao longo da cadeia, em dupla ou tríplice incidência;
- (b) o peso do tributo mais elevado será suportado por diversos contribuintes, integrantes da cadeia, na proporção do valor que cada um adicionar na operação;
- (c) e, ao final, a Fazenda receberá exatamente o tributo cheio, considerando todas as etapas da cadeia, como se fosse cobrado apenas na última etapa, pelo valor mais alto que o bem ou mercadoria alcançar. Mas todo o imposto, recebido parceladamente pelo Fisco, será distribuído entre vários contribuintes ao longo do caminho, de acordo com o valor que gerar, que adicionar na própria operação.

Como já destacamos em tópico anterior, alíquotas mais elevadas em tributos plurifásicos e cumulativos não serão suportáveis já que elas se multiplicam ao longo da cadeia. Não tem validade o raciocínio de que, por se tratar de tributo indireto, repassado ao consumidor final, o legislador seria livre para elevá-la arbitrariamente. O mercado somente absorve o que a demanda suporta, dando-se o estrangulamento das atividades daqueles setores, cujas peculiaridades não forem atendidas. Nessa ordem de racionalidade é que a Constituição da República entendeu que nem todas as atividades poderiam



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

se submeter às alíquotas mais elevadas, inerentes aos tributos plurifásicos e não-cumulativos, ordenando, no art. 195, que a lei discriminasse os setores.

Por tais razões, e justas razões, a Constituição da República, na Emenda Constitucional nº 42/2003, extinguiu a cumulatividade existente no PIS/COFINS para as cadeias longas. Assim sendo, a legislação ordinária disciplinou a não-cumulatividade, passando os tributos com alíquotas de 3,65% ao todo, para alíquotas mais altas de 9,25%. No entanto, previu setores em que, inexistindo cadeia longa, como são os serviços, manteve-se a alíquota de 3,65%, ou seja, a cumulatividade. É que naquelas cadeias curtas, como na de serviços, sem etapas anteriores, ou poucas etapas, as alíquotas altas serão suportadas apenas por um contribuinte na última etapa, enquanto para os demais integrantes de cadeias longas, o imposto estará dividido entre vários contribuintes ao longo da cadeia. E, cada um desses contribuintes somente será responsável pelo tributo, na mesma proporção do valor que adicionar. Dar-se-ia flagrante injustiça equiparar coisas desiguais.

Ora, os serviços, prestados pelas profissões regulamentadas, têm índole personalíssima, razão pela qual integram uma cadeia curta. A PEC-45-A elevou substancialmente as alíquotas incidentes, para 25% ou mais, como se o tributo estivesse repartido entre diversos contribuintes ao longo de uma cadeia produtiva.

Na modalidade do IVA, que se pretende criar com o IBS da PEC-45-A, a não-cumulatividade supõe créditos, relativamente aos impostos já cobrados nas compras do contribuinte. Mas se esses créditos não forem concedidos; ou, se concedidos não forem compensados com o tributo incidente na saída;



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

ou se inexistirem créditos por se tratar de cadeia muito curta... então terá havido grande majoração, embora as alíquotas permaneçam formalmente idênticas. Equivale dizer que a alíquota efetiva, real, do tributo será muito superior à nominal, ou seja, em lugar de uma alíquota de 25% os serviços prestados por advogados e outros de profissão regulamentada girarão em torno de 40% ou mais.

Ao não se conferir um tratamento especial às sociedades profissionais de profissão regulamentada, mantém-se um regime tributário desproporcional e desarrazoado, eis que as sociedades de profissão regulamentada obrigatoriamente mantêm a pessoalidade na prestação dos respectivos serviços, diferenciando-se das sociedades tipicamente empresárias justamente por conta de sua característica de impessoalidade com vistas à obtenção de lucro.

Configura-se o que LEIBHOLZ denominou de arbitrário. A igualdade é exatamente o princípio que coíbe o arbítrio, o querer qualquer.

Dessa forma, sugere-se alteração na redação aprovada, para prever o seguinte:

TEXTO APROVADO	SUGESTÃO DE PROPOSTA
Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.	Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D.F.*

<p>§ 5 - Lei complementar disporá sobre:          (...)          V – regimes específicos de tributação para:          (...)</p>	<p>§ 5 - Lei complementar disporá sobre:          (...)          V – regimes específicos de tributação para:          (...)          f) sociedades de profissão regulamentada, organizadas sob a forma do § único do art. 966 do Código Civil Brasileiro.</p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Longe de se estar defendendo qualquer privilégio, busca-se, portanto, a necessária correção de rumos pelo Senado Federal, sob pena de estar-se perpetrando grave injustiça fiscal, onerando ao final o consumidor desses serviços, a quem por certo será repassado o custo do desmesurado aumento de carga tributária que ora se verifica com a proposta de Reforma Tributária, nos termos em que aprovada na Câmara dos Deputados.

## CONCLUSÃO

Ao argumento de sistema tributário simplificado não se pode penalizar o contribuinte com a possibilidade iminente de aumento da carga tributária que esse novo modelo certamente trará.

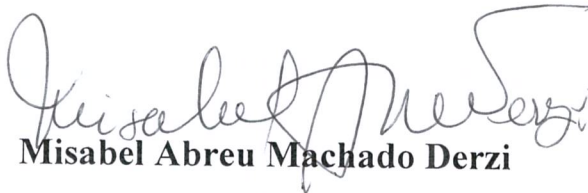
Em um cenário de expectativa otimista na qual se pretende aprovar a desejada Reforma Tributária Nacional, pautada na manutenção do diálogo que ora se estabelece, é que a Ordem dos Advogados do Brasil, contribuindo ao debate, referenda a necessidade de modificação quanto aos pontos sugeridos.



*Ordem dos Advogados do Brasil*  
*Conselho Federal*  
*Brasília - D. F.*

Na oportunidade, renovamos os votos de estima e consideração.

Atenciosamente,



**Misabel Abreu Machado Derzi**

Presidente da Comissão Especial de Direito Tributário

**Jonny Cleuter Simões de Mendonça**

Vice-Presidente da Comissão Especial de Direito Tributário

**Tiago Conde Teixeira**

Membro da Comissão Especial de Direito Tributário

**José Antonino Marinho Neto**

Membro da Comissão Especial de Direito Tributário



**Lorena Dias Gargaglione**

Membro da Comissão Especial de Direito Tributário

**Paulo de Tarso da Costa Silva**

Membro da Comissão Especial de Direito Tributário

**Rafael Korff Wagner**

Membro da Comissão Especial de Direito Tributário

**Sywan Peixoto S. Neto**

Membro da Comissão Especial de Direito Tributário



SENADO FEDERAL  
Secretaria-Geral da Mesa

DESPACHO Nº 32/2023-ATLSGM

Juntem-se à página oficial de tramitação das proposições legislativas as cópias eletrônicas das manifestações externas contidas nos documentos abaixo listados:

1. PEC 45/2019 – Documento SIGAD nº 00100.140540/2023-82
2. PEC 45/2019 – Documento SIGAD nº 00100.139626/2023-81
3. PEC 45/2019 – Documento SIGAD nº 00100.134823/2023-12 (VIA 001)
4. PL 3045/2022 – Documento SIGAD nº 00100.139373/2023-46
5. PL 2108/2019 – Documento SIGAD nº 00100.139099/2023-13
6. PL 591/2021 – Documento SIGAD nº 00100.139331/2023-13
7. PL 3594/2023 – Documento SIGAD nº 00100.133695/2023-81
8. PET 10/2023 – Documento SIGAD nº 00100.134733/2023-13
9. PET 10/2023 – Documento SIGAD nº 00100.121478/2023-49
10. PDL 193/2023 – Documento SIGAD nº 00100.142626/2023-69

Encaminhem-se às comissões cópias eletrônicas de documentos externos, conforme listagem a seguir exposta:

1. CDH – Documento SIGAD nº 00100.140399/2023-37
2. CE – Documento SIGAD nº 00100.140057/2023-17 (VIA 001)
3. CAS – Documento SIGAD nº 00100.140032/2023-13
4. CCDD – Documento SIGAD nº 00100.139607/2023-55
5. CE – Documento SIGAD nº 00100.140968/2023-44



6. CE – Documento SIGAD nº 00100.138681/2023-54

Arquivem-se os Documentos SIGAD nº 00100.103368/2023-03 (VIA 001) e 00100.103368/2023-03 (VIA 001).

Brasília, 25 de agosto de 2023.

*(assinado digitalmente)*

**JOSÉ ROBERTO LEITE DE MATOS**

Secretário-Geral da Mesa Adjunto

