

DA SIMPLIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL: ANÁLISE CRÍTICA DA REFORMA TRIBUTÁRIA INSTRUMENTALIZADA PELA PEC Nº 45/2019 E DO DESENHO DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS À LUZ DO ASPECTO MATERIAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO

Rodrigo Cesar Falcão Cunha Lima de Queiroz¹

Sumário: 1 – Introdução; 2 – Do projeto de unificação da tributação sobre consumo no sistema tributário nacional: um exame à luz da regra-matriz do imposto sobre bens e serviços objeto da PEC nº 45/2019; 3 – Das considerações e críticas relativas ao critério material de incidência do imposto sobre bens e serviços: IBS em estudo; 3.1 – Da incidência do IBS sobre a base tributável do consumo: necessária distinção em relação a tributos incidentes sobre renda e patrimônio e superação da atecnia da PEC nº 45/2019; 3.2 – Da tendência do constituinte derivado ao esgotamento do critério material do IBS em esboço: uma tentativa desnecessária de

¹ Procurador do Estado de São Paulo. Mestre em Direito Constitucional pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Bacharel em Direito pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB). Pós-graduando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

prevenção de controvérsias e a análise do risco concreto de engessamento do sistema tributário nacional; 4 – Conclusão; Referências bibliográficas.

1. Introdução

Enquanto produto cultural voltado à regência das interações sociais e, pois, instrumento direcionado ao alcance da *paz social – valor mais próximo ao ideal de Justiça* –, o direito positivo deve ser dinâmico, acompanhando o contexto social e o movimento de constante evolução da sociedade, a ponto de atualizar-se e endereçar as mais delicadas reconfigurações operadas no mundo fático, sob pena de condução da ordem jurídica à inefetividade, por carência de correspondência com os relacionamentos sociais que lhe dão suporte. Inclusive porque o direito não é fim em si mesmo, mas instrumento em prol do interesse comum, do bem de todos.

À luz desse raciocínio, tem se revelado premente no direito pátrio uma reformulação do Sistema Tributário Nacional, o que tem tomado as pautas dos mais atuais estudos e debates em matéria de direito tributário, máxime em razão da grave crise que vem acometendo a economia e o Estado brasileiro há anos e, principalmente, dos entraves e da verdadeira crise de efetividade que vêm assolando o direito positivo tributário. Isso, sobretudo, em decorrência da relativa perda de correspondência entre um sistema jurídico tributário marcado por tributos cujos regimes foram desenhados há décadas e a atual conjuntura socioeconômica e empresarial, esta gravada pelo constante surgimento de inovadores e jamais vistos institutos e feições.

Portanto, diante dessas discussões e da percepção da necessidade de atualização do direito positivo tributário, vislumbra-se, contemporaneamente, que o tema tem tomado a atenção de autoridades e órgãos com competências legislativas ou legiferantes, deflagrando um forte movimento de diálogo técnico-institucional direcionado à reformulação do sistema tributário, marcado notadamente pela elaboração, apresentação e propositura de diversas Propostas de Emenda à Constituição (PECs) vertidas à implementação de uma reforma tributária.

Dentre essas, merecem destaque as PECs que objetivam e propõem a reformulação da tributação do consumo, a exemplo da PEC nº 45/2019, partindo, no mais das vezes, em defesa de uma simplificação tributária

por meio da criação de um único imposto sobre bens e serviços (IBS) – *denominação e sigla a serem reiteradamente referenciadas no trabalho* –, substitutivo de várias exações incidentes, hoje, sobre o consumo e que dão azo a complexas e infundáveis discussões jurídicas, grande parte estimuladas pelas lacunas de concretização ou aplicação existentes entre o contexto desatualizado do enunciado legal e a atual realidade social que aquele (texto) pretende reger, nos termos já suficientemente adiantados nos parágrafos acima.

Nesse particular, ante a essencialidade da reformulação da tributação do consumo é que se desenvolverão os parágrafos seguintes, adotando-se como foco uma análise crítica sobre o imposto simplificado sobre o consumo objeto da principal PEC sobre a reforma tributária em discussão, qual seja a PEC nº 45/2019, notadamente sob o prisma do critério material da regra-matriz de incidência do tributo e por meio do tracejo de um paralelo entre o desenho proposto à exação em destaque – IBS – e a atual configuração do Sistema Tributário Nacional, inclusive sob a perspectiva das funções conferidas às diferentes categorias de normas do sistema.

2. Do projeto de unificação da tributação sobre consumo no sistema tributário nacional: um exame à luz da regra-matriz do imposto sobre bens e serviços objeto da PEC nº 45/2019

Na esteira do contexto supramencionado, em que a conjuntura socioeconômica tem demandado uma reformulação da tributação sobre consumo no Brasil, é que ganham força as Propostas de Emenda à Constituição Federal de 1988², voltadas à efetivação de uma reforma tributária tendente à simplificação da tributação no Brasil; o que vem sendo preconizado por aquelas por meio da apresentação dos mais diversos instrumentos de inovação fiscal, os quais vão desde tentativas de redução e *enxugamento* de certas obrigações acessórias essencialmente burocráticas até a defesa de uma tributação simplificada e uniforme sobre a cadeia produtiva e de consumo, sem maiores *discrímens* de alíquotas e

2 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

pluralidade de relações subjetivas entre sujeito passivo tributário de um lado (contribuinte ou responsável) e entes tributantes de outro.

Dentre tais PECs, a PEC nº 45/2019 vem contemporaneamente gozando de maior apoio e relevância no cenário político que as demais, e vem alcançando um trâmite mais avançado no Congresso Nacional. Por tal razão, o objeto principal de estudo, porque uma pretensão de análise da totalidade das PECs relativas à reforma tributária, para além de inviável dada a concisão do trabalho, também o seria pelo fato de que muitas carecem da força política necessária para tramitação.

Prosseguindo à luz do corte metodológico retroconsignado, há de se salientar que a PEC nº 45/2019, de autoria do Deputado Federal Baleia Rossi, ato contínuo a proposições do Centro de Cidadania Fiscal (CCIF), surge tendo por foco a simplificação da tributação sobre consumo no Brasil, intentando fazê-lo, em suma, sob dois prismas principais, quais sejam:

- 1) **relativamente à obrigação principal (pagar o tributo):** por meio da substituição de 5 (cinco) tributos incidentes sobre a base de tributação do consumo (três impostos – de competência da União, dos estados e Distrito Federal (DF), e dos municípios e DF, respectivamente – e duas contribuições sociais da competência da União) – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto Sobre Serviço (ISS), Programas de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) – por um único imposto sobre bens e serviços (IBS), marcado, em suma, por ser: totalmente não cumulativo; integrado por alíquota única e incidente de modo uniforme e indistinto sobre bens, serviços e direitos em geral; calculado “por fora”, de modo que sua carga tributária não é incorporada à base de cálculo, para fins de quantificação da exação; e de arrecadação centralizada por um Comitê Gestor Nacional do IBS, sendo o produto arrecadado devido exclusivamente ao estado de destino da operação, sem previsão normativa permissiva de concessão de benefícios fiscais;

- 2) **relativamente às obrigações acessórias (obrigações de fazer/não fazer voltadas à fiscalização tributária):** por meio da substituição de um vasto número de obrigações acessórias relativas aos 5 (cinco) tributos substituídos (prestar declarações, apresentar documentos e livros empresariais) por um procedimento unificado e uma guia única.

Propõe-se, assim, da forma como desenhado, um incontestável avanço no modelo de tributação brasileiro sobre o consumo em vigor, que, porquanto concebido há décadas, não tem acompanhado as inovações associadas à dinamização das relações socioeconômicas decorrente da globalização e do rápido desenvolvimento da tecnologia, sendo campo fértil para problemas e debates infindáveis relacionados à aplicação de norma e institutos tributários *desatualizados* a operações e conjunturas fáticas desenhadas contemporaneamente à luz das novas feições de sociedade, de economia e de realidade globalizada e tecnológica. Tal é, precisamente, o que se consigna na “Justificativa” da referida proposta de alteração constitucional, em que, para cada problema apontado no sistema jurídico atual, defende-se estar a solução na reforma tributária.

Sob referido prisma, voltando-se ao endereçamento dos maiores entraves à tributação sobre consumo na realidade contemporânea, apresenta-se, à evidência, que a complexidade em torno de tal microssistema tributário vigente é, de fato, terreno propício à perenização dos mais vários questionamentos e litígios entre o fisco e o particular, em debates que se fundamentam nos mais diversos aspectos do direito tributário, espalhando-se sobre questões que vão desde conflitos de competência e (não) incidência tributárias a (des)cumprimento de obrigações acessórias. Isso sem se olvidar, ainda, que não é infenso à sistemática atual o frequente surgimento de entraves entre entes federativos, calcados no exercício de competências tributárias relacionadas tanto a uma mesma exação (exemplo: estados distintos cobrando ICMS sobre uma operação interestadual) como a diferentes tributos (exemplo: incidência de ICMS ou ISS sobre operações de natureza mista).

É, destarte, na intenção de ultrapassar tais vicissitudes que se funda a reforma tributária preconizada na PEC nº 45/2019, em que suas inovações e proposta de simplificação tributária são defendidas como medidas necessárias e fundamentais à superação de tal *crise tributária* e, pois,

como instrumentos hábeis a uma viabilização da função arrecadatória do estado aliada à conferência de condições ao particular para aumento de produtividade e garantia de expansão.

Com base nisso, consiste da própria justificativa apresentada para a proposta de emenda em exame o endereçamento de cada inovação normativa buscada, individualmente considerada como instrumento apto à superação de problemas específicos e vislumbrados sob a ótica da tributação sobre consumo atual, quais sejam, em suma: alto custo de investimentos decorrente da oneração desproporcional da produção nacional; influência negativa da estrutura tributária sobre a produtividade brasileira (guerras fiscais e alocação ineficiente de investimentos – modelo de tributação do ICMS); complexidade do modelo de tributação sobre consumo, que estimula dúvidas e litígios; inchaço do contencioso administrativo e judicial tributários.

Nessa senda, a PEC nº 45/2019 empreende esforços à contenção desses problemas por meio da simplificação tributária via instituição do IBS, que, porquanto a) substituto de 5 (cinco) exações hoje regidas por uma série de diferentes diplomas legais; b) integral e essencialmente não cumulativo; c) calculado “por fora”; d) lançado com base em alíquota uniforme e aplicável indistintamente sobre operações com bens, serviços e/ou direitos; e) de arrecadação direcionada ao estado de destino, sem possibilidade de concessão de benefícios fiscais; e f) associado a uma obrigação acessória única, deteria o potencial de: 1) pôr termo nos conflitos de competência tributária e nas discussões sobre o tributo incidente nas operações; 2) encerrar guerras fiscais, viabilizando-se a alocação eficiente de investimentos e de meios de produção (empresas não mais serão instaladas conforme carga tributária ou benefícios fiscais do estado em que se estabelecem, mas segundo sua integração na cadeia de produção); 3) proporcionar transparência e cidadania fiscais (por não integrar o preço do bem, serviço ou direito, o adquirente sabe o quanto paga a título de imposto, reduzindo fraudes fiscais); 4) desburocratizar a fiscalização tributária, reduzir o contencioso tributário e, ademais, minorar o custo administrativo de controle e arrecadação, e o custo burocrático de recolhimento.

Contudo, mesmo apesar de tais escopos e empenhos associados ao projeto de reforma tributária em apreço, via PEC nº 45/2019, cumpre

asseverar que o alcance de seus fins não se mostra, ainda, um produto naturalmente alcançável a partir da sua implementação nos moldes propostos e anteriormente sintetizados. Com efeito, o instrumental teórico explicitado deve gozar de terreno fértil e de um aparato prático que lhe seja correspondente. Em termos simples, é salutar que a norma geral e abstrata do novo tributo, isto é, a regra-matriz de incidência do IBS, seja desenhada em estreita correspondência com tal ideário e, pois, apta à efetivação da referida simplificação da tributação sobre o consumo. Do contrário, os prejuízos ao sistema tributário podem ser deveras maiores, eis que, apesar dos custos da reforma, seus pretensos benefícios seriam silenciados por uma reformulação ou um agravamento dos problemas hoje enfrentados.

Portanto, diante do papel decisivo atribuído à confecção e à definição dos elementos do novo tributo sobre o consumo, para fins de alcance do êxito esperado com a implementação da PEC nº 45/2019, não se pode avançar no presente estudo sem um exame específico dos aspectos da regra-matriz de incidência do IBS já identificáveis a partir da PEC referenciada. Nesses termos é que se prossegue, sem, porém, pretender esgotar o tema; máxime porque a definição precisa da regra-matriz de incidência tributária³, com especificação de todos os seus elementos, dá-se em plano infraconstitucional, precisamente na lei instituidora do tributo e, no caso específico dos impostos, também em lei complementar (art. 146, inc. III, *a*, da CF/1988⁴), não se esgotando na norma consti-

3 Nesta ocasião, adota-se a noção de *regra-matriz de incidência tributária* (RMIT) de Paulo de Barros Carvalho, na qual essa consubstancia norma-padrão voltada à estruturação e à tipificação genérica da incidência dos tributos, sendo, em outros termos, regra de conduta que marca, de modo simplificado, o *núcleo da incidência fiscal* e, pois, institui o tributo, consubstanciando *norma tributária em sentido estrito*, marcada por grande carga deôntica e manifestada pelo estabelecimento de critérios-padrão situados no *descriptor ou na hipótese* (“se X”) e no *prescritor ou consequente* (dever ser – “então deve ser Y”) da norma, assim dispostos: “Na hipótese *descriptor*, haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (*prescritor*), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 267).

4 Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...].

tucional, que, enquanto *norma de estrutura*⁵, apenas confere aos entes federados competência tributária, de modo a não se confundir com a *norma de conduta* que institui e dá substância à exação.

Partindo-se do prisma de análise da regra-matriz de incidência do tributo (como definido na nota de rodapé nº 3), bem assim do corte metodológico citado anteriormente, que adota como limite para o presente exame da norma de incidência do IBS o conteúdo da PEC nº 45/2019, cumpre apreciar os elementos à individualização do imposto sobre bens e serviços proposto, para o fim de viabilizar a tessitura de exame e considerações críticas sobre a remodelação da tributação sobre o consumo em debate como meio à simplificação tributária e à efetivação da atividade tributante rumo à realização de seu fim maior em prol do interesse público primário.

A esse respeito, em análise à PEC nº 45/2019, depreende-se que esta, ao se propor a alterar a CF/1988, prevendo competência para instituição do IBS via lei complementar nacional (art. 152-A, *caput*), já estabelece os seguintes critérios essenciais, segmentados conforme *descriptor* (item 1) e *prescritor* (item 2) da regra-matriz de incidência tributária, quais sejam: 1.1) *critério material*: incidência sobre bens e serviços, abrangente a intangíveis, cessão e licenciamento de direitos, locação de bens, importação de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos (art. 152-A, *caput* e § 1º); 1.2) *critério espacial*: qualquer lugar do território nacional (art. 152-A, *caput*); 1.3) *critério temporal*: incidente por operação (art. 152-A, § 2º), apesar de não delineado se em seu início ou em sua conclusão, o que deve ser definido na lei complementar instituidora; 2.1) *critério pessoal*: a) *sujeição ativa*: repartição entre União (instituição e fixação de alíquota); Estados, DF e Municípios (fixação de alíquota), e; Cômite Gestor Nacional (cobrança e fiscalização) – (Art. 152-A, *caput* e §§ 2º e 6º); b) *sujeição passiva*: não definida, devendo, pois, ser especificada

5 Acerca de tal conceito, a jurista pátria Aurora Tomazini de Carvalho leciona: “Clássica é, na doutrina do direito, a divisão das regras jurídicas em dois grandes grupos: (i) normas de comportamento (ou de conduta); e (ii) normas de estrutura (ou de organização). As primeiras diretamente voltadas para as condutas interpessoais; e as segundas voltadas igualmente para as condutas das pessoas, porém, como objetivo final os comportamentos relacionados à produção de novas unidades jurídicas [novas normas jurídicas]” (Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 367).

na lei complementar instituidora; 2.2) *critério quantitativo*: a) *alíquota*: única, a ser integrada pelas somas de alíquotas parciais fixadas por União, estados ou DF e município de destino da operação (art. 152-A, § 2º); b) *base de cálculo*: não definida, ficando a cargo da lei complementar instituidora da exação.

Destarte, mediante exame da estrutura inicialmente conferida pela PEC nº 45/2019 ao IBS, notadamente sob a ótica da norma de incidência proposta nesse instrumento normativo e tendo em conta sua relevância à consecução e à potencialização da finalidade de simplificação tributária que lhe move, apresenta-se o seguinte panorama:

- 1) quanto aos elementos da regra-matriz não estabelecidos com precisão na PEC nº 45/2019 – *quais sejam o critério temporal e os subcritérios da sujeição passiva e da base de cálculo, inseridos respectivamente nos critérios pessoal e quantitativo* –, a norma de alteração da CF/1988 em comento é *neutra*, sendo a preocupação com o alcance de seus fins delegada ao legislador complementar, a quem competirá fixar a regra-matriz do IBS em definitivo e em sua completude, tanto por ocasião do art. 146, inc. III, a, da CF/1988, pelo que, em matéria de impostos, compete à lei complementar a definição de seus fato gerador, base de cálculo e contribuinte, como, sobretudo, por ordem da própria Proposta de Emenda Constitucional, que propõe, no *caput* do artigo 152-A, seja o imposto propugnado instituído por lei complementar;
- 2) quanto aos elementos da regra-matriz consubstanciados no critério espacial e nos aspectos de sujeição ativa (critério pessoal) e alíquota (critério quantitativo), delineados na PEC nº 45/2019, deixando-se de lado debates sobre a compatibilidade desses com o arcabouço constitucional tributário, por refugirem ao objeto do estudo, exsurge que tal norma de reforma da Lei Maior, a despeito de adentrar no tratamento de questões que poderiam ser da alçada legal, *ex vi* art. 146, inc. III, da CF/1988, tem, ao menos *a priori*, o *condão de operar simplificação e justiça fiscal na tributação sobre o consumo*, máxime pelo fato de se dispor, no campo prático, a retirar travas que vêm ocasionando, historicamente, muitos dos problemas retromencionados, mormente ao defender imposição de alíquota única, sem fator de *discrímen*, e,

também, por desenhar uma metodologia de tributação que, por adotar o critério do destino das operações tributadas como regra para quantificação e entrega do produto arrecado, não abre margem para discussões sobre conflitos de competência, infundáveis atualmente, e;

- 3) quanto ao critério material, na forma como definido na PEC nº 45/2019, emana da referida Proposta de Emenda à Constituição Federal uma preocupação que, a despeito de compreendida – máxime quando se procede a uma análise esmiuçada dos problemas diuturnamente enfrentados na seara da incidência dos tributos sobre consumos em vigor – *não* corresponde ao desenho do elemento material constante do projeto da regra-matriz de incidência do IBS apresentado, de modo que eventual consagração do imposto nesses termos poderia, a pretexto de tentar pôr fim a problemas atuais em matéria de tributação sobre o consumo, o fazer apenas estaticamente, podendo operar um *engessamento* da tributação sobre consumo no tempo, em momento em que o Direito demanda dinamização, e ser solo fértil ao surgimento de embates comparáveis aos já enfrentados no sistema de tributação sobre o consumo atualmente vigente.

Sob tal particular, diante da coerência conceitual inicial entre as finalidades precípuas da PEC nº 45/2019 com a unificação da tributação sobre o consumo e a quase totalidade dos critérios da regra-matriz de incidência da exação nesta já definidos, à exceção do critério material, ponto em que há de se ter redobrada cautela, avança-se ao tópico seguinte, ora voltado especificamente ao endereçamento e ao tratamento pontual de dúvidas e críticas atinentes ao elemento material da potencial norma de incidência do IBS.

3. Das considerações e críticas relativas ao critério material de incidência do imposto sobre bens e serviços: IBS em estudo

Em prosseguimento à análise do imposto sobre consumo objeto da PEC nº 45/2019, ora sob o enfoque específico e aproximado do critério material eleito pelo Constituinte Derivado para sua norma de

incidência, conforme proposta de formação da regra-matriz não esgotada em tal norma propositora de alteração constitucional, resulta que a atividade humana tributável pela via IBS, na condição de *fato-signo presuntivo de riqueza* e segundo aspecto material já adiantado anteriormente, vem delineada expressamente no artigo 152-A, *caput* e § 1º da Constituição Federal de 1988, cujo texto é proposto na PEC em apreço, assim redigido:

Art. 152-A. Lei complementar instituirá **imposto sobre bens e serviços**, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§1º O imposto sobre bens e serviços:

I – incidirá também sobre:

- a) os *intangíveis*;
 - b) a *cessão e o licenciamento de direitos*;
 - c) a *locação de bens*;
 - d) as *importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos*;
- (grifos nossos)

Pois bem, cotejando-se a proposta de materialidade tributária do imposto sobre bens e serviços constante da PEC nº 45/2019, consoante enunciado *supra*, com o constitucionalismo e o sistema tributário nacional e, inclusive, com o propósito de unificação e simplificação da tributação sobre o consumo, resulta salutar a tessitura de considerações sobre pontos que remontam desde as searas da técnica legislativa e da linguagem utilizada pelas autoridades competentes pelo processo de reforma constitucional à função desempenhada pelas diferentes espécies normativas, notadamente com vistas à estabilidade e à integração do sistema.

Tais questões, porquanto ligadas a preocupações ocasionadoras de importantes efeitos na implementação das mudanças preconizadas na PEC nº 45/2019 e, pois, decisivas à efetivação dos fins almejados com a reforma tributária em debate, são tratadas nos subtópicos seguintes.

3.1. Da incidência do IBS sobre a base tributável do consumo: necessária distinção em relação a tributos incidentes sobre renda e patrimônio e superação da atecnia da PEC nº 45/2019

Prosseguindo nesse viés, cumpre reprimir que a atividade tributante do estado, porquanto de raiz constitucional e com bases que respeitam direitos e garantias fundamentais, notadamente os conexos à isonomia e à dignidade da pessoa humana, pressupõe, para imposição ao sujeito passivo tributário de obrigação pecuniária de cariz tributário, alguma manifestação de riqueza, a qual: consubstancia o *fato-signo presuntivo de riqueza*, encontra correspondência no critério material da norma de incidência tributária e, no caso dos impostos e das contribuições, decorre de algum aspecto ínsito ao contribuinte, sem necessidade de contraprestação estatal.

Em prosseguimento a esse raciocínio, a Ciência do Direito, ao tratar do tema, partindo das normas de competência tributária consagradas no texto constitucional, leciona que, no campo da tributação pela via dos impostos e das contribuições, a manifestação de riqueza atribuída ao sujeito passivo dá azo à segmentação das exações conforme bases de incidência, mediante classificação apta a reclamar especificidades em torno dos regimes jurídicos aplicáveis a tais tributos e a ser instrumento importante rumo à pacificação e à resolução de discussões jurídicas a exemplo das que transitam em torno da análise de bitributação.

Nesse viés, surge relevante a classificação do imposto e das contribuições de acordo com o cerne de seu critério material, sua base de incidência, ponto em que o tributo pode ter por *fato-signo presuntivo de riqueza a renda, o patrimônio ou o consumo ostentado por parte do sujeito passivo tributário*. Com efeito, nessa segmentação, impostos e contribuições têm por base de tributação: 1) *a renda* quando adotam como fato jurídico tributário a riqueza manifestada pelo contribuinte por meio do próprio *auferimento de renda*, como é o caso, por excelência, de IR, CSLL e PIS/Cofins (CF/1988, arts. 153, III, e 195, I); 2) *o patrimônio* ao incidirem sobre riqueza representada pelo *estoque de renda*, a exemplo de ITR e IGF (CF/1988, art. 153, incs. VI e VII), ITCMD e IPVA (CF/1988, art. 155, incs. I e III), IPTU e ITBI (CF/1988, art. 156, incs. I e II); e 3) *o consumo* quando deflagrados a partir de riqueza representada no *consumo da renda*, como ocorre nas

figuras exacionais correspondentes a IPI (CF/1988, art. 153, IV), ICMS (CF/1988, art. 155, II) e ISS (CF/1988, art. 156, III).

Trasladando-se tal entendimento à seara do IBS proposto na PEC nº 45/2019, evidencia-se verdadeira incoerência em torno de sua estrutura, uma vez que, apesar de ter sido desenhado com vistas à remodelação da tributação sobre o consumo, em substituição aos mais relevantes impostos concebidos no sistema tributário vigente e que tomam por base a tributação do consumo (IPI, ICMS e ISS – *não se olvidando das contribuições*), a composição do critério material de sua regra-matriz de incidência, na forma do enunciado transcrito no início deste tópico, remete à tributação, via IBS, de bens e serviços, como se fora espécie de exação que tem por base de incidência o estoque de renda, ou seja, o patrimônio, não o consumo.

Em que pese ser compreensível essa confusão, dado que, enquanto produto legislativo, referida Proposta de Emenda à Constituição Federal de 1988, rege-se por *linguagem técnica, heterogênea e falível*⁶, *não pelas científicidade e infalibilidade ínsitas à linguagem da Ciência do Direito*, verifica-se, aqui, ameaça à finalidade maior da reforma tributária em análise, voltada à simplificação da tributação sobre consumo. Isso porque, mesmo a despeito de os métodos de interpretação teleológico, histórico e sistemático reclamarem a conclusão pela natureza de imposto sobre o consumo do IBS e, ainda, de tais não cederem lugar ao produto isolado do método interpretativo literal⁷, o surgimento de amplas dis-

6 Discorrendo sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho leciona: “Os membros das Casas Legislativas, em países que se inclinam por um sistema democrático de governo, representam os vários segmentos da sociedade. Alguns são médicos, outros bancários, industriais, agricultores, engenheiros, advogados, dentistas, comerciantes, operários, o que confere um forte caráter de heterogeneidade, peculiar aos regimes que se queiram representativos. [...] Ponderações desse jaez nos permitem compreender o porquê dos erros, impropriedades, atecnias, deficiências e ambiguidades. Não é, de forma alguma, o resultado de um trabalho sistematizado cientificamente. [...] Ainda que as Assembleias nomeiem comissões encarregadas de cuidar dos aspectos formais e jurídico-constitucionais dos diversos estatutos, prevalece a formação extremamente heterogênea” (CARVALHO, op. cit., p. 42).

7 Para a Ciência do Direito, nas linhas das seguintes lições de Paulo de Barros Carvalho, “não é difícil distribuir os citados *métodos de interpretação* pelas três plataformas de investigação linguística. Os métodos literal e lógico estão no plano sintático, enquanto o histórico e o teleológico influem tanto no nível semântico quanto no pragmático. O critério sistemático da interpretação envolve os três planos e é, por isso mesmo, exaustivo da linguagem do direito. Isoladamente, só o último (sistemático) tem condições de prevalecer, exatamente porque antessupõe os anteriores. É, assim, considerado o método por excelência” (Ibidem, p. 128).

cussões fundadas no apego aos termos expressos do texto parece ser inevitável, inclusive sob os enfoques da bitributação e do confisco, eis que a consideração do IBS como imposto sobre patrimônio aproximaria da tributação recaída sobre o patrimônio empreendida por impostos como o IPVA e o IPTU.

Tal circunstância seria imediatamente prejudicial ao fim buscado pela PEC nº 45/2019 e voltado à redução da litigiosidade, perenizando o inchaço do contencioso tributário.

Exatamente em decorrência do panorama susomencionado e dada a oportunidade de feitura de ajustes no texto da PEC em exame, em razão do seu trâmite presente, é salutar, para fins de potencialização dos resultados almejados com a reforma tributária e de prevenção de debates desnecessários e eficazmente evitáveis, o saneamento da referida *atecnia* em que incorre o Constituinte pátrio, o que se mostra alcançável por meio da simples inclusão, no artigo 152-A, *caput* e § 1º, da CF/1988, proposto, do termo *operações*, a fim de que se prescreva a incidência do tributo em esboço sobre *operações com bens e serviços*, não sobre estes. Essa simples manobra já é apta a esvaziar eventuais discussões fulcradas na lógica apresentada, posto que a interpretação da norma, mediante recurso a qualquer método concretizador, conduziria a um ponto comum, à conclusão pela natureza do IBS como um imposto incidente sobre consumo.

3.2 Da tendência do constituinte derivado ao esgotamento do critério material do IBS em esboço: uma tentativa desnecessária de prevenção de controvérsias e a análise do risco concreto de engessamento do sistema tributário nacional

Prosseguindo no exame do critério material da regra-matriz de incidência do IBS, consoante texto da PEC nº 45/2019, exsurge, adicionalmente ao ponto acima e com vistas ao alcance do máximo potencial esperado da Reforma Tributária em debate, a salutar consideração da tentativa do Poder Constituinte Reformador de esgotar o âmbito fático de incidência do tributo, conforme disposição do já transcrito § 1º do artigo 152-A da CF/1988, em proposição, segundo o que tal exação também incide sobre *operações com bens intangíveis* ou relativas a *cessão e licenciamento de direitos, locação de bens e importações de bens, serviços e direitos*.

A esse respeito, urge inicialmente reconhecer que, de fato, é compreensível, até mesmo justificável do ponto de vista de uma análise retrospectiva, a preocupação do Poder Constituinte Derivado em consagrar, no corpo da Constituição Republicana de 5 de outubro de 1988, uma delimitação clara e precisa do campo material de incidência do imposto sobre bens e serviços.

Sobretudo porque não se pode olvidar de traumas e vicissitudes enfrentados pelo Estado (*lato sensu*) em decorrência dos esforços enviados rumo à tributação, via IPI, ICMS ou ISS, de operações com bens e/ou serviços não expressamente abarcados pelo legislador no texto normativo e que já foram objetos das mais várias controvérsias sobre a competência tributária.

Tal é o que se verifica com facilidade quando se passa a analisar os ruídos na atividade tributante, surgidos em ato contínuo à emergência de operações com bens e/ou serviços advindos de inovações tecnológicas – *as quais têm sido corriqueiras em uma sociedade globalizada e a todo tempo on-line como a presente*. Basta citar, exemplificativamente, as divergências em torno da tributação de *softwares* enquanto bens ou serviços e de serviços de *streaming*, assim como, quando se analisa base de incidência diversa do consumo, da tributação sobre criptomoedas.

Todavia, em que pese referida cautela, há de se ter em conta que o esforço que lhe é correspondente não pode ser visto única e exclusivamente como meio de *blindagem* do sistema tributário nacional contra a litigiosidade tributária desarrazoada, máxime por corresponder, em verdade, a uma via de mão dupla, passível de ser usada também como argumento para afastar a incidência tributária em circunstâncias como as já vislumbradas na sistemática atual, ou seja, em sobrevindo novas espécies e estruturas de operações com bens e/ou serviços diversos dos já endereçados pelo órgão legiferante, ante inovações atualmente não imaginadas e que sequer se aproximam do elenco material veiculado na PEC nº 45/2019⁸.

8 Corroborando tal visão, sob um viés ainda mais amplo que o exposto, no sentido de que a abertura normativa do critério material de incidência do IBS se revela salutar também no plano legal, merece destaque a concepção seguinte, segundo a qual, em casos de imposto sobre valor agregado – IVA, como o tributo em estudo, “o fato gerador deve ser amplo o suficiente para abranger todo e qualquer tipo de operação que envolva o fornecimento de bens e serviços. A lei pode ou não categorizar de forma exemplificativa os tipos de transação, mas deve deixar em aberto para a possibilidade de se tributar tipos de operação não previstos ou

A ponderação em comento é salutar, a fim de que a cautela empreendida originalmente pelo Constituinte de Reforma, na PEC examinada, não corra o risco de fazer prevalecer, sem motivo racional ou legítimo, o princípio da segurança jurídica – *sob o viés da previsibilidade das situações elencadas na Lei Maior*, em detrimento da estabilidade do Sistema Tributário. Em outros termos, assevere-se que o excesso de zelo quando do arrolamento, no corpo da CF/1988, de fatos tributáveis atualmente conhecidos pelo Constituinte pode ser razão legítima à defesa da não incidência do imposto sobre fatos e situações oriundos da inovação e que não tenham, por essa circunstância, sido originalmente previstos pelo Constituinte Derivado.

Justamente à luz desse panorama, revela-se mais apropriado, sob o ponto de vista da maximização dos potenciais avanços almejados com a reforma tributária, o silêncio, a omissão do Texto Constitucional quanto a tal abordagem esmiuçada das hipóteses de incidência do IBS, máxime pelo fato de, à luz do Constitucionalismo Tributário e da melhor técnica legislativa, ser suficiente, na esfera da Constituição Federal de 1988, a previsão da incidência do tributo em menção sobre operações com bens, serviços e direitos, sem maiores aprofundamentos.

Mencionada conclusão, como dito, busca respaldo incontestemente no Direito Constitucional pátrio, tendo em conta que a norma constitucional tributária, enquanto *norma de estrutura*, não tem o condão, por si só, de instituir o tributo, sendo que seu escopo precípua é, diversamente, deferir aos entes políticos a competência para tanto. E isso deve ser feito de modo geral e abstrato, sem adentrar no endereçamento de situações concretas e específicas, sob pena de impingir na norma constitucional o risco despiçando e incontestemente de perda de correspondência com a realidade subjacente e que lhe confere suporte, nos termos previamente perfilhados.

Nesse ponto, reprise-se que, pelo fato de a CF/1988 desempenhar tal papel fundamental na estruturação do sistema tributário, o exercício

que venham a surgir no futuro. O termo ‘fornecimento/provisão’ deve ser definido de forma ampla de modo a incluir as seguintes transações: venda (alienação) ou aluguel de mercadorias, prestação de serviços, arrendamento, licenciamento, qualquer tipo de transferência, permissão ou concessão de direito de uso de bens tangíveis e intangíveis; permuta ou troca de bens ou serviços, etc.” (LUKIC, Melina de Souza Rocha. Análise e proposta do fato gerador do IBS na reforma tributária do Brasil. *Jota*, São Paulo, 15 maio 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/analise-e-proposta-do-fato-gerador-do-ibs-na-reforma-tributaria-do-brasil-15052020#sdfootnote6anc>. Acesso em: 20 maio 2020).

das competências para a instituição do tributo ou a fixação de seus elementos e para o estabelecimento de obrigações instrumentais deve ficar sempre a cargo de edição de lei complementar ou ordinária por cada ente federativo, dentro dos limites previamente definidos nas normas de estrutura constitucionalmente firmadas.

Daí resulta que, tal como as *normas de estrutura* que não as conexas diretamente à definição de competência tributária ou de reserva constitucional, todas as *normas de conduta* relacionadas à seara tributária e voltadas à regência das relações intersubjetivas – *no caso, à relação do sujeito passivo tributário com o Fisco* – dentre as quais se insere a regra-matriz de incidência do IBS, são de tratamento reservado à norma infraconstitucional, à lei, seja esta *complementar* (*quórum* de maioria absoluta – CF/88, art. 69), à luz de reserva de matérias constitucional e minudentemente delimitadas, como se dá com o tributo em estudo (*ex vi* art. 152-A, *caput*, proposto na PEC nº 45/2019), ou *ordinária*, residual e editada por *quórum* simples.

Em outros termos, importa asseverar que, não sendo o tratamento de determinada matéria tributária dependente de previsão na Constituição Federal, conquanto não relacionada à fixação de competência ou à delimitação de processo legislativo, sua positivação poder-se-ia dar por lei, que deve ser de *status* complementar, caso a temática esteja, na Lei Maior, inserida na reserva desta espécie legislativa, a exemplo do artigo 146 da CF/1988⁹,

9 Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

ou, em caso negativo, por meio da edição de simples lei ordinária, ocupante de um campo verdadeiramente residual¹⁰.

Referendando o entendimento em apreço, é digno de destaque, exemplificativamente, o artigo 153, inciso III, da Lei Fundamental, cujo teor, apesar de conferir à União competência para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – IR, cumpre tal mister sem arrolar maiores critérios ou delimitações, sequer aqueles relacionados à compreensão de renda tributável, conferindo, pois, tal incumbência ao legislador infraconstitucional.

Com efeito, da mesma forma como se dá com o IR, cuja metodologia é replicada nos demais tributos, urge salientar a imperiosa contenção do Constituinte Derivado ao seu papel maior, que, na seara tributária, é conferir estrutura ao sistema e delegar competências. Esse raciocínio, entretanto, não impede que o Congresso Nacional, desejando conferir maior previsibilidade em matéria de incidência do IBS, o faça; porém impõe que isso não se dê no corpo da Constituição Federal, por meio do Poder Constituinte, mas no desenvolvimento do processo legislativo, meio pelo qual referido elenco de hipóteses de incidência do imposto sobre bens e serviços haveria de ser positivado, precisamente via lei complementar, diante da reserva desta espécie legislativa para instituição do IBS (art. 152-A, *caput*, da CF/1988, concebido na PEC nº 45/2019),

10 Nesse viés, para melhor delimitar o papel desempenhado por cada um dos instrumentos legislativos em menção, frise-se que a CF/1988 restringe o tratamento de certas matérias à edição de lei complementar quando se afigurem, em verdade, uma complementação da norma já perfilhada na Lei Maior, notadamente em sede de competência tributária (definição ou limitação do poder de tributar), ou, ainda, quando se revele imperiosa a regência de certos assuntos de forma uniforme sobre todo o território nacional, mormente para fins de manutenção da integridade do subsistema tributário e, ademais, de prevenção de *discrímens* arbitrários, passando-se a atribuir à norma um caráter nacional, o que seria inviável mediante lei ordinária de cada ente federativo. Melhor ilustrando tal raciocínio, goza de destaque o art. 146 da CF/1988, segundo o que, em matéria tributária, cabe à lei complementar: a) a regulação de conflitos de competência tributários e de limitações constitucionais ao poder de tributar (princípios e imunidades) – incisos I e II, ambos os temas voltados à *complementação da norma constitucional acerca da definição e da delimitação da competência tributária*; e b) a definição das normas gerais de direito tributário – inciso III, as quais devem gozar de *eficácia e cogência nacional, para fins de garantia da uniformidade do Sistema Tributário Nacional*, a exemplo da definição de tributos, de determinados elementos dos impostos e, ainda, de figuras jurídicas como obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência, tratados no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966, recepcionada pelas CF/1967 e CF/1989 como Lei Complementar). Não sendo estas as circunstâncias, será caso de lei ordinária.

bem como para a definição de normas gerais e, inclusive, no caso de impostos, do fato gerador, entre outros critérios da regra-matriz do tributo, *ex vi* art. 146 da CF/1988.

A conclusão em pauta se compactua com os motivos já tratados, máxime com a necessária preocupação com a estabilidade do ordenamento jurídico, dado que, ante o inevitável surgimento de novas circunstâncias que reclamem do direito uma reação, a exemplo do advento de novas estruturas e operações com bens, serviços e direitos diversas das já positivadas, a reforma da lei é muito mais simples, rápida e menos traumática que a alteração da Constituição, permitindo-se uma adaptação mais ágil e adequada do Direito à realidade que a suporta, mormente por envolver, comparativamente ao processo de reforma constitucional (art. 60 da CF/1988), maior número de legitimados para propositura, bem como um procedimento mais célere e simples, sem exigência de dois turnos de votação e com *quórum* de aprovação mais brando, no caso, tratando-se de lei complementar, de maioria absoluta (CF/1988, arts. 61 a 69).

Outrossim, não se olvida do fato de que, da própria forma como desenhado, o IBS defendido na PEC n° 45/2019, já em sua essência, não comportaria as mesmas discussões sobre incidência no caso das operações específicas elencadas no § 1° do artigo 152-A da CF/1988, de modo que se revela, também por esse prisma, dispensável a enunciação categórica da tributação via imposto sobre bens e serviços de operações com bens intangíveis ou relativas a cessão e licenciamento de direitos, locação de bens e importações de bens, serviços e direitos.

Isso porque tal proposta de unificação da tributação sobre o consumo, mormente à vista de seus escopo e propósito, detém o condão de superar a segmentação clássica havida em tal base tributária, esgotando a utilidade, para exame da incidência exacional, da distinção entre bens, serviços e direitos, posto que as operações que os envolvem, independentemente dos respectivos objetos, sofrerão carga tributária idêntica, devida a um sujeito ativo comum e conforme regime jurídico unificado que não toma aqueles (objetos) como fator de *discrímen*.

Prosseguindo no raciocínio *supra*, especificamente quanto à previsão de incidência do IBS sobre importações de bens e serviços, apesar

desta decorrer de cautela oriunda de discussões históricas e travadas a nível constitucional – *em que se referendou incidir ICMS sobre operações de importação por não contribuinte habitual, com alteração do art. 155, § 2º, IX, a, da CF/1988, pela EC nº 33/2001*, tal empreendida seria dispensável sob a sistemática do novo IBS, tanto: 1) pela já vista prescindibilidade de tal menção na Lei Maior, que confere o tratamento minucioso das hipóteses de incidência do imposto à lei complementar, como, sobretudo; 2) pelo fato de que, diversamente da materialidade do ICMS, seria irrelevante ao IBS o conceito de contribuinte habitual, máxime por operar-se, neste, o desprendimento da vinculação da incidência tributária ao conceito técnico de *circulação de mercadorias*, que, uma vez associado à atividade de mercancia, teria dado origem aos debates em menção acerca da incidência de ICMS sobre importação de bens por quem não exerça atividade mercantil.

Em outras palavras, frisa-se que, na proposta do IBS, por não haver sido suscitado, em nível constitucional, o debate sobre atividade de mercancia, mas a incidência objetiva do tributo sobre operações com bens, serviços e direitos, sem maior distinção¹¹, não há porque se concluir pela não incidência nos casos de importação, dado que, se o indivíduo importou, deflagrou operação com bem, serviço e/ou direito, ocorrendo, pois, o fato gerador da obrigação tributária e tornando-se, em que pese inteiramente compreensível, despicendo tal tratativa constitucional.

Diante do exposto, arremata-se que, apesar da preocupação do Constituinte Derivado com a implementação de reforma na tributação sobre o consumo que busque simplificar e desburocratizar o sistema tributário e maximizar, a um só tempo, a atividade tributante – *via redução*

11 Neste sentido: “[a] operação [tributada por meio de IVA] deverá ter por objeto bens e serviços. Devem-se evitar presunções que liguem a transação em si com o objeto (tal como equiparar todas as transações de bens que não sejam alienações a prestação de serviços, como no modelo da União Europeia). Bens devem ter conceito bem mais amplo que mercadorias no atual sistema, de modo a ultrapassar a discussão doutrinária atual que diferencia bens e mercadorias. Bens devem ser definidos em tangíveis e intangíveis. Os bens tangíveis são ainda subdivididos em móveis (*personal property*) e imóveis (*real property*). Os serviços normalmente são definidos como tudo o que não seja bem, de forma residual. Estas definições são importantes principalmente para fins de se determinar as regras do momento e local de ocorrência do fato gerador” (LUKIC, op. cit.).

do custo de fiscalização e de cobrança do Estado – e o desenvolvimento e o fomento da economia – *mediante notável redução da carga tributária global sobre o consumo e facilitação das obrigações acessórias* –, revela-se salutar, para potencialização de tais avanços e mormente à vista da linguagem técnica e não científica do órgão nomogenético, a adequação do tratamento a ser dado pela CF/1988 ao novo IBS, a fim de que a norma constitucional se limite à conferência da competência tributária relativa a tal exação, sem adentrar no detalhamento do aspecto material de sua norma de incidência, o que deve ser feito, como visto, pela via da legislação complementar, sob pena de risco de *engessamento* da tributação sobre o consumo e de sacrifício dos nobres objetivos preconizados por meio da PEC n° 45/2019, em estudo.

4. Conclusão

À luz do raciocínio perfilhado neste texto, emanam as seguintes conclusões:

- 1) Ante o viés cultural e a dinâmica das ciências jurídicas, tem se mostrado premente no direito pátrio a reformulação do Sistema Tributário Nacional, máxime em razão da crise que vem acometendo a economia e o Estado e, principalmente, dos entraves e da verdadeira crise de efetividade que vêm assolando o direito positivo tributário.
- 2) Diante de tal necessidade, vêm sendo objeto de discussão nas pautas legislativas várias PECs vertidas à causa da reforma tributária, dentre as quais a PEC n° 45/2019, que parte em defesa da simplificação tributária.
- 3) Para o alcance de seu mister, a PEC n° 45/2019 propõe o IBS – imposto sobre bens e serviços: substitutivo de cinco tributos incidentes sobre consumo – IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins –; totalmente não cumulativo e incompatível com benefícios fiscais; integrado por alíquota única e uniforme incidente sobre bens, serviços e direitos; calculado “por fora”; de arrecadação centralizada por Comitê Gestor Nacional, sendo o produto arrecadado devido exclusivamente ao estado de destino da

operação; e associado à obrigação acessória materializada em procedimento unificado e guia única.

- 4) Da forma como concebido na PEC nº 45/2019, o IBS almeja incontestemente avanço no modelo de tributação sobre consumo, voltando-se, ao menos em tese, à desoneração da produção, à maximização da cidadania fiscal, à desburocratização da atividade fiscal e à superação dos maiores entraves do sistema tributário atual.
- 5) Na prática, o alcance dos fins buscados pela PEC nº 45/2019 não é produto naturalmente alcançável a partir da sua implementação nos moldes propostos, sendo salutar que a regra-matriz do IBS seja desenhada em estreita correspondência com tal ideário e, pois, apta à efetivação da referida simplificação da tributação sobre o consumo.
- 6) Em análise à PEC nº 45/2019 sob o enfoque da fixação dos aspectos da regra-matriz de incidência do IBS, Proposta mencionada já envida esforços na delimitação de alguns deles, apesar de, pela sistemática constitucional, a previsão dos mesmos ter sido facultada e originariamente conferida à legislação infraconstitucional.
- 7) Quanto aos elementos da regra-matriz não estabelecidos com precisão na PEC nº 45/2019 – *critério temporal e subcritérios da sujeição passiva e da base de cálculo* –, tal norma de alteração da CF/1988 é *neutra*, sendo a preocupação com o alcance de seus fins delegada ao legislador complementar, a quem competirá fixar a regra-matriz do IBS em definitivo e em sua completude, tanto por ocasião do art. 146, inc. III, *a*, da CF/1988, como por ordem da própria Proposta de Emenda Constitucional, que propõe, no *caput* do artigo 152-A, seja o imposto propugnado instituído por lei complementar.
- 8) Quanto aos aspectos espacial, da sujeição ativa (critério pessoal) e da alíquota (critério quantitativo) delineados na PEC nº 45/2019, a norma de reforma da Lei Maior, a despeito de adentrar no tratamento de questões que poderiam ser da alçada legal, *ex vi* art. 146, inc. III, da CF/1988, tem, ao menos *a priori*, o condão de operar simplificação e justiça fiscal na tributação sobre consumo, máxime por se dispor, no campo

prático, a retirar travas que geram, historicamente, muitos problemas e debates jurídicos.

- 9) Quanto ao critério material, na forma como definido na PEC nº 45/2019, emana uma preocupação que, apesar de compreendida, não corresponde ao desenho do elemento material constante do projeto da regra-matriz de incidência do IBS, de modo que eventual consagração do imposto nesses termos poderia, a pretexto de tentar pôr fim a problemas atuais em matéria de tributação sobre o consumo, o fazer apenas estaticamente, podendo *engessar* a tributação sobre consumo no tempo.
- 10) Do exame do IBS da PEC nº 45/2019 à luz do seu aspecto material, exsurge incoerência estrutural, já que, apesar de desenhado com foco na remodelação da tributação sobre consumo, tal critério material remete à tributação, via IBS, de bens e serviços, como se fora exação que tem por base o estoque de renda – *patrimônio* –, não o consumo.
- 11) Tal circunstância, apesar de, *a priori*, parecer ser de menor importância, ameaça a reforma tributária, já que o surgimento de discussões fundadas no apego a texto expresso da norma parece ser inevitável, inclusive sob os enfoques da bitributação e do confisco, eis que a consideração do IBS como imposto sobre patrimônio o aproximaria da tributação empreendida por impostos como IPVA e IPTU.
- 12) Para a superação de tal potencial entrave seria viável, dada a oportunidade de ajuste no próprio texto da PEC, o saneamento da *atecnia* em que incorre o Constituinte pátrio por meio da simples inclusão, no artigo 152-A, *caput* e § 1º, da CF/1988, do termo *operações*, para que se prescreva a incidência do tributo em esboço sobre *operações com bens e serviços*, não sobre estes em si mesmos.
- 13) Ainda no escopo do critério material da regra-matriz do IBS proposto na PEC nº 45/2019, é clara a tentativa do Poder Constituinte Reformador de esgotar o âmbito fático de incidência do tributo, *ex vi* § 1º do artigo 152-A da CF/1988, em proposta, pelo que tal exação também incide sobre *operações com*

bens intangíveis ou relativas a *cessão e licenciamento de direitos, locação de bens e importações de bens, serviços e direitos.*

- 14) Apesar de compreensível a preocupação do Poder Constituinte Derivado de delimitar com precisão o campo material de incidência do IBS, há de se ter em mente que tal esforço calcado na segurança jurídica é via de mão dupla, passível de argumentação válida para afastar a incidência tributária em circunstâncias em que sobrevenham novas espécies e estruturas de operações com bens e/ou serviços diversas das endereçadas pelo órgão legiferante – *ante inovações hoje inimaginadas e que não se aproximam do elenco da PEC nº 45/2019* –, ao arrepio da estabilidade do ordenamento jurídico.
- 15) É apropriado, pois, para maximização dos avanços buscados com a reforma tributária, o silêncio do Texto Constitucional quanto a tal abordagem esmiuçada das hipóteses de incidência do IBS, máxime por ser suficiente, a nível da CF/1988, a conferência de competência tributária, com mera previsão de incidência do tributo sobre operações com bens, serviços e direitos, sem aprofundamentos, a cargo da lei infraconstitucional.
- 16) A conclusão em pauta se compactua com os motivos tratados, máxime com a salutar preocupação com a estabilidade do ordenamento, dado que, ante o inevitável surgimento de novas circunstâncias que reclamem do direito uma reação, a exemplo do advento de novas estruturas e operações com bens, serviços e direitos diversas das já positivadas, a reforma da lei é mais simples, rápida e menos traumática que a alteração da CF/1988, permitindo uma adaptação mais ágil e adequada do Direito à realidade que lhe suporta.
- 17) Ainda, como tecido, o IBS da PEC nº 45/2019, não comporta as mesmas discussões sobre incidência no caso das operações elencadas no § 1º do artigo 152-A da CF/1988, de modo que se revela, também por esse prisma, dispensável a enunciação categórica da tributação via IBS de operações com bens intangíveis ou relativas a cessão e licenciamento de direitos, locação de bens e importações de bens, serviços e direitos.

- 18) Quanto à previsão de incidência do IBS sobre importações de bens e serviços, , apesar desta decorrer de cautela oriunda de discussões históricas e travadas a nível constitucional, seria dispensável, tanto: a) pela prescindibilidade de tal menção na Lei Maior, que confere o tratamento das hipóteses de incidência do imposto à lei; b) como, sobretudo, pelo fato de que, diversamente da materialidade do ICMS, seria irrelevante ao IBS o conceito de contribuinte habitual, que teria dado origem aos debates em menção acerca da incidência de ICMS sobre importação de bens.
- 19) Por fim, é salutar, para potencialização da simplificação e da efetividade tributárias, bem assim do desenvolvimento buscados pela PEC nº 45/2019, a adequação do tratamento a ser dado pela CF/1988 ao IBS, a fim de que a Norma Maior se limite à atribuição da competência tributária relativa a tal exação, sem adentrar no detalhamento do aspecto material da norma de incidência – *a cargo da lei complementar* –, sob pena de *engessamento* da tributação sobre consumo e sacrifício dos fins da PEC nº 45/2019.

Referências bibliográficas

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

_____. Proposta de Emenda à Constituição – PEC nº 45/2019. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2019.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. Análise e proposta do fato gerador do IBS na reforma tributária do Brasil. Jota, São Paulo, 15 maio 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/analise-e-proposta-do-fato-gerador-do-ibs-na-reforma-tributaria-do-brasil-15052020#sdfootnote6anc>. Acesso em: 20 maio 2020.

