



A REFORMA TRIBUTÁRIA E AS IMPLICAÇÕES NA TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE ADVOCACIA

*Tax reform and implications for
the taxation of legal services*

Marcelo Signorini Prado de Almeida¹

ÁREA: Direito Tributário.

RESUMO: A tributação de inúmeras áreas de manifestação de riqueza, visando o financiamento do Estado, gera automaticamente a insatisfação de vários setores. No sistema tributário nacional, há um ponto comum que tem sido alvo de críticas por décadas: a necessidade de uma reforma substancial que traga maior justiça fiscal, com menos complexidade, reduzindo os custos de conformidade para a apuração e recolhimento dos tributos e, conseqüentemente, diminuindo a sonegação fiscal. No entanto, devido à pouca participação de juristas e de diversos setores em discussões mais aprofundadas, como ocorreu na elaboração do Código de Processo Civil, o resultado materializado na Emenda Constitucional n.º 132 de 20 de dezembro de 2023 não se mostrou dos mais admiráveis, ao menos em teoria. A emenda sinaliza pouca efetividade na resolução dos problemas já existentes, mantendo benefícios para setores específicos e a tão almejada simplificação do sistema de obrigações acessórias e a redução da carga tributária não parece ser concretizada a curto e médio prazo. Há a possibilidade de um aumento na carga tributária com impactos substanciais nos índices inflacionários, gerando maiores dissabores para os cidadãos que destinam boa parte de sua riqueza à manutenção do Estado, cujos serviços apresentam qualidade questionável. O serviço essencial da advocacia também foi impactado por estas alterações. Este estudo tem em vista trazer reflexões sobre as novas normas complementares e a necessidade de atenção para que a reforma não agrave a situação, resultando na maior tributação do mundo, além das inúmeras outras alterações legislativas que podem surgir em tributos não abrangidos diretamente pela reforma tributária.

¹ Advogado tributarista; Doutorando e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP); Pós-Graduado lato sensu em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários — IBET/SP. Autor do Livro “Responsabilidade Tributária do Grupo Econômico — Elementos de Identificação e sua Interpretação”. E-mail: < marcelo@hmlaw.com.br >. Lattes: < <http://lattes.cnpq.br/4728013595979627> >.



PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário. Reforma tributária. Tributação de serviço de advocacia.

ABSTRACT: The taxation of numerous areas of wealth manifestation, aimed at financing the state, automatically generates dissatisfaction among various sectors. Within the national tax system, a common point has been the subject of criticism for decades: the need for a substantial reform that brings greater fiscal justice with less complexity, reduces compliance costs for the assessment and collection of taxes, and consequently decreases tax evasion. However, due to the limited participation of jurists and various sectors in more in-depth discussions, as seen during the drafting of the Civil Procedure Code, the result materialized in Constitutional Amendment No. 132 of December 20, 2023, has not been the most commendable, at least in theory. The amendment indicates little effectiveness in solving existing problems and maintaining benefits for specific sectors, and the much-desired simplification of the system of ancillary obligations and reduction of the tax burden does not seem likely to be realized in the short and medium term. There is the possibility of an increased tax burden with a substantial impact on inflation rates, causing greater discontent among citizens who allocate a significant portion of their wealth to the maintenance of the state, whose services are of questionable quality. The essential service of advocacy was also affected by these changes. This study aims to reflect on the new complementary norms and the need for vigilance to prevent the reform from worsening the situation, potentially leading to the highest taxation in the world, in addition to the numerous other legislative changes that may arise in taxes not directly covered by the tax reform.

KEYWORDS: Tax Law. Tax Reform. Taxation of Legal Services.

SUMÁRIO: Introdução. 1. O Planejamento Tributário, sua regulação e o modelo BEPS. 2. Concorrência e Tributação. 3. *Cases*: Apple e Starbucks. Conclusão. Referências bibliográficas

INTRODUÇÃO

A tributação desempenha um papel essencial no financiamento das atividades do Estado, devendo abranger todas as atividades econômicas e manifestações de riqueza. Ao longo do tempo, as constituições passaram a prever regras, princípios e limitações ao poder de tributar, com o objetivo de equilibrar as receitas públicas e alcançar os fins sociais. Desde a Carta Magna de João Sem Terra, em 1215, há uma clara delimitação



do Poder de Tributar, estabelecendo valores a serem seguidos e sujeitando a nova tributação ao aval dos próprios contribuintes.²

O descontentamento com a carga tributária é recorrente e tem sido o fundamento principal de diversos eventos históricos e revoluções ao redor do mundo, além da crescente necessidade do Estado em aumentar a arrecadação para alcançar seus objetivos sociais. A sociedade brasileira há tempos clama por alterações no sistema tributário, que representa uma enorme complexidade jurídica em um momento essencial para a economia e para a organização do Estado, especialmente em relação à forma federativa de Estado e à separação de poderes.

O problema reside na contínua necessidade do Estado de aumentar a arrecadação, raramente se dispondo a reduzir os gastos da máquina estatal, que é ineficiente e cara³, este não é um problema exclusivo do Brasil, mas um ponto crucial ao longo da história. Jean-Baptiste Colbert, Ministro das Finanças de Luís XIV, no século XVII, afirmou: *“l’art de l’imposition consiste à plumer l’oie pour obtenir le plus possible de plumes avec le moins possible de cris”*⁴.

De fato, o sistema tributário, como um conjunto harmônico de normas, assim como qualquer ramo do Direito, precisa acompanhar as evoluções da sociedade e sua complexidade sempre crescente. Especialmente considerando que o sistema tributário brasileiro tem sua regulamentação datada

² “12. No scutage not aid shall be imposed on our kingdom, unless by common counsel of our kingdom, except for ransoming our person, for making our eldest son a knight, and for once marrying our eldest daughter; and for these there shall not be levied more than a reasonable aid. In like manner it shall be done concerning aids from the city of London”.

³ Não se quer passar a impressão de que o corte de gastos substituiria uma reforma tributária, mas seria ponto fundamental para evitar um efeito reverso de aumento de carga tributária. Sobre o tema, Klaus Tipke possui uma significativa posição: “Aos desgostosos com o Estado [Staatsverdrossenen] aborrece mais a direção global da Política. Por isso internamente ele rejeitou o Estado, tornou-se alheio a ele; diz a si mesmo: com essa política deve-se gastar o menos possível para tirar dela o apoio financeiro. O desgosto não precisa referir-se à forma estatal; mesmo uma determinada política, especialmente uma excessiva política social, pode desgostar. Quem acha que o Estado gasta muito dinheiro com indivíduos antissociais de toda parte e explora em seu favor seus cidadãos produtivos, pode também praticar a rejeição ao fisco, não raro acompanhada de abstenção nas eleições” (TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Luiz Dória Furquim (trad.), Porto Alegre: Fabris, 2012. p.104).

⁴ A arte da tributação consiste em depenar o ganso para obter o máximo de penas com o mínimo de gritos – tradução livre. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *Transparência fiscal e reciprocidade nas perspectivas interna e internacional*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 19°. São Paulo: Dialética, 2015. p. 250–251.



de outubro de 1966, fruto de uma reforma de 1965, com pouca ou nenhuma interferência de manifestações democráticas no processo legislativo.

A Emenda Constitucional n.º 132 de 20 de dezembro de 2023 representa um marco histórico e, ainda que dependa de regulamentações mais precisas por meio de Lei Complementar, o novo texto constitucional impacta diretamente no Imposto sobre Serviços e, conseqüentemente, nos serviços de advocacia. Algumas peculiaridades dessas alterações fizeram parte das discussões nas casas do Congresso Nacional, buscando trazer uma maior justiça na tributação, conforme será refletido a seguir.

1. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA — ASPECTOS GERAIS E OS IMPACTOS DA CRIAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS)

A tributação sobre serviços de qualquer natureza desempenha um papel relevante na autonomia municipal, essencial para o sistema constitucional e o federalismo brasileiro, especialmente considerando a característica do sistema tributário nacional de tributar predominantemente bens de consumo e serviços em detrimento da tributação sobre patrimônio e renda. Esta tradição, evidentemente, afeta desproporcionalmente a população de menor renda, que, embora utilize os mesmos serviços e consuma produtos semelhantes aos de maior renda, manifesta capacidade contributiva em menor grau. Este contexto inclui o serviço de advocacia, essencial para a Justiça de toda sociedade.

O imposto sobre serviços de qualquer natureza, criado pela Emenda Constitucional n.º 18/65, foi originalmente concebido como um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), inspirado no IVA dos países integrantes do então Mercado Comum Europeu, cujo objetivo era harmonizar a tributação de diversos países para promover maior desenvolvimento econômico. A importância singular de uma Lei Complementar para regulamentar, inclusive, os serviços tributáveis pelos Municípios, reflete essa inspiração.

O Imposto sobre Valor Agregado é cobrado em todas as etapas do processo de produção, comercialização e prestação de serviços, permitindo que o crédito do imposto pago na etapa anterior seja compensado na etapa poste-



rior, garantindo a não cumulatividade e sendo arcado pelo consumidor final, presente na última etapa econômica. Esta sistemática de tributação se destaca pela incidência sobre uma base ampla, visando alcançar todos os bens e serviços e concentrando a tributação no destino.

Com a promulgação da Emenda Constitucional n.º 132/23, o sistema tributário brasileiro passa a adotar um Imposto sobre Valor Agregado dual, criando-se o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Comparando os dois sistemas, o anterior impunha a cobrança de cinco tributos sobre bens e serviços: ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins, enquanto o novo sistema substitui esses tributos pelo IBS, CBS e os novos Imposto Seletivo (IS) e Contribuição sobre Produtos Primários e Semielaborados (CPPS). No entanto, a efetiva compreensão desses novos tributos dependerá de regulamentação complementar. Essencialmente, extinguíram-se quatro tributos e criaram-se outros quatro, sem uma mudança significativa na percepção popular.

O novo sistema é defendido como mais sofisticado e, teoricamente, já testado com sucesso em mais de 170 países, que não possuem, contudo, o mesmo formato federativo ou as mesmas realidades e desigualdades regionais características do Brasil. A legislação brasileira é notoriamente complexa, com diversas alíquotas, benefícios fiscais e regimes especiais, o que sugere que uma grande oportunidade está sendo perdida para simplificar e modernizar as obrigações instrumentais, reduzindo o custo de conformidade e, conseqüentemente, a sonegação de tributos⁵.

Segundo os idealizadores do projeto da Emenda Constitucional, Eurico Marcos de Santi e Nelson Machado:

É o fim do “manicômio jurídico tributário” protagonizado pelos conflitos e guerras fiscais causadas pela sobreposição de ISS, ICMS, PIS/Cofins e IPI que esfacelaram a federação para dar lugar ao Imposto sobre Bens e Serviços, inaugurando novo federalismo cooperativo, com legislação nacional uniforme, compartilhada pelas três esferas de governos, cobrança, apuração e distribuição de recursos automática e centralizada em entidade de caráter nacional, neutro para incentivar a competitividade e o ambiente de negócios para as empresas, desonerando exportações, incentivando

⁵ Em 1º de agosto de 2023 foi publicada a Lei Complementar n.º 199, que institui o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias, mas que não alcança todos os tributos, com pouca efetividade inclusive para tributos federais.



investimento e transparente para o cidadão, consumidor e eleitor, destinatário final da carga tributária sobre os bens e serviços que consome⁶.

Resta a dúvida se as promessas de simplificação e eficiência serão concretizadas, especialmente considerando que a regulamentação complementar ainda está por vir. A questão permanece pertinente: a definição cunhada por Alfredo Augusto Becker do sistema como um “manicômio jurídico tributário” irá desaparecer? Mesmo com a reforma tributária, o sistema parece continuar a produzir normas e desafios diários, mantendo-se como um dos regimes tributários mais custosos e complexos do mundo.⁷

A legislação nacional, especialmente referente ao Imposto Sobre Serviços, já apresenta uniformidade, caracterizando-se como norma complementar geral da LC 123/06, similar à Lei Kandir (LC 87/96) para o ICMS. Ademais, com a implementação do IBS, as três esferas de governo compartilharão a cobrança, apuração e distribuição de recursos de maneira automática e centralizada em uma entidade de caráter nacional. Esse compartilhamento de funções representa um grande desafio, uma vez que a centralização de poder pode agravar distorções regionais que o poder central não estaria apto a solucionar.

⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson. *Imposto sobre bens e serviços*: Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC45, PEC Brasil solidário, PEC 110, notas técnicas e visão 2023. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023, p.12

⁷ Um estudo da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp) e Centro das Indústrias do Estado de São Paulo (Ciesp), divulgado em setembro de 2022, revela que o chamado “custo-Brasil” encarece os produtos nacionais em 25,4%, em média: “O Custo Brasil encarece os produtos industriais brasileiros, em média, em 25,4%. A conclusão é de um estudo elaborado pela Fiesp/Ciesp que mensurou o impacto do Custo Brasil nos preços dos bens industriais nacionais, comparativamente a 15 dos principais parceiros comerciais do país, no período de 2008 a 2019. (...) A tributação é o item que, isoladamente, teve o maior impacto, elevou em 13% o preço dos bens industriais produzidos aqui. Os demais itens do Custo Brasil e seus impactos no preço são: juros (6,1%), matérias-primas e energia (3,7%), logística (1,5%), carga extra com benefícios (0,8%) e serviços *non tradables* (0,4%). Entre os 15 países parceiros analisados, o Brasil tem carga tributária maior que 12 deles. Na média de 2008 a 2019, a carga tributária brasileira atingiu 33,4% do PIB, enquanto, nos países parceiros, o percentual ficou em média em 26,4%. No mesmo período, a tributação dos lucros das empresas no Brasil foi 7 p.p. maior e sobre salários a diferença superou 15 p.p. Além disso, o empresário brasileiro convive com uma das maiores burocracias tributárias do mundo. No período analisado, as empresas gastaram 2.354,6 horas/ano, em média, somente para preparar e pagar impostos — 11,3 vezes maior que a média nos países parceiros. Estima-se que a indústria de transformação, por exemplo, gastou R\$ 25,5 bilhões com burocracia dos tributos em 2020, o equivalente a 0,72% de seu faturamento” (FIESP. *Custo Brasil encarece os bens industriais brasileiros em 25,4%*. Disponível em: <https://www.fiesp.com.br/noticias/custo-brasil-encarece-os-bens-industriais-brasileiros-em-254/>. Acesso em: 19 fev. 2024).



As formas de organização da produção no Brasil variam significativamente, o que pode ser visto não apenas como um ponto negativo, mas também como uma oportunidade de desenvolvimento regional. Não é raro que empresas, visando reduzir o custo tributário, optem por organizar suas linhas de produção em diversos territórios geográficos e até mesmo terceirizar suas atividades. Em um primeiro momento, essa estratégia pode parecer ineficiente do ponto de vista econômico, mas constitui uma ferramenta essencial para o desenvolvimento de polos produtivos distantes dos mercados consumidores.

Dessa forma, destaca-se a importância e essencialidade da autonomia municipal na criação e cobrança de tributos das atividades consideradas mais relevantes conforme as realidades regionais. A uniformização nem sempre é sinônimo de simplificação e precisão, podendo enfraquecer uma tributação justa. A melhor solução seria a simplificação do sistema e a imposição de normas gerais para evitar abusos e diversidades legislativas desnecessárias, sem desconsiderar a realidade de cada região e os entes federativos.

2. TRIBUTAÇÃO SOBRE O SERVIÇO DA ADVOCACIA

A harmonização de normas tributárias e a restrição de benefícios fiscais representam um importante passo em direção a um sistema jurídico tributário mais justo, embora impliquem uma suposta renúncia de soberania, pois os entes federados passam a submeter-se a normas gerais supranacionais de regulamentação tributária. No ímpeto de harmonizar diversas normas tributárias abruptamente, sem um estudo aprofundado ou participação de grandes juristas e setores econômicos, o legislador trouxe reflexos preocupantes na tributação dos serviços de advocacia, essencial para a Justiça, conforme previsto no texto constitucional.

O próprio Conselho Federal de Advocacia⁸ lutou intensamente, prevendo um aumento na carga tributária, especialmente para aqueles não optantes pelo Regime do Simples Nacional. No regime do Simples Nacional, ampla-

⁸ CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. *Reforma Tributária. PEC 45/19. Reivindicações da Ordem dos Advogados Do Brasil*. Disponível em: <https://s.oab.org.br/arquivos/2023/08/94fae0f2-c89a-4e72-9803-b98027d40eb0.pdf/>. Acesso em: 19 fev. 2024.



mente aplicado aos serviços advocatícios, o prestador de serviço pode continuar neste regime diferenciado, realizando o pagamento em uma única guia com base em seu faturamento, abrangendo todos os tributos de todas as esferas federativas, que recebem os repasses proporcionalmente à sua competência. A implantação deste sistema é considerada um caso de sucesso, simplificando efetivamente a forma de cobrança e servindo como inspiração para a reforma tributária.

Contudo, com a reforma, a alíquota prevista do IBS é única, buscando-se a neutralidade tributária, repassando toda a carga para o consumidor ou tomador final do serviço, em um regime de créditos e débitos. No texto da reforma, caso o prestador de serviço opte, será possível excluir o IBS e CBS dos tributos pagos no regime do Simples, beneficiando-se da regra de não cumulatividade da reforma, permitindo ao tomador do serviço usufruir do crédito do tributo pago na cadeia.

Essa mudança afasta a regra anterior de que o prestador de serviço do Simples não conseguia gerar crédito tributário direto, potencialmente oferecendo um cenário mais benéfico de geração de créditos. No entanto, essa situação só poderá ser analisada caso a caso, visto que a simplicidade da LC 123/06 não estará mais presente, exigindo maior planejamento tributário, que também estará sujeito às alterações das normas complementares futuras.

O grande problema reside no aumento da competitividade, já que pequenos prestadores estarão em igualdade com grandes escritórios que possuem maior capacidade de organização, visto que o impacto deste custo tributário é melhor absorvido por sua organização financeira. Além disso, o tomador poderá optar por empresas que geram crédito. A realidade da tributação ainda depende diretamente das normas complementares e das alterações no Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. É crucial que os legisladores mantenham um sistema simplificado e competitivo para garantir tratamento diferenciado e favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados, conforme o art. 146, III, alínea “d”, da Constituição Federal.

Para os prestadores de serviço não abrangidos pelo Simples, a reforma traz grandes preocupações em relação ao aumento da carga tributária. Com a reforma, PIS/Cofins e ISS deixam de existir para dar lugar ao IBS e CBS, administrados separadamente e com regras harmônicas definidas em Lei



Complementar, abordando fatos geradores, hipóteses de não incidência, bases de cálculo, sujeitos passivos, imunidades, não cumulatividade e regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação.

Um destaque importante é a alíquota diferenciada para os prestadores de serviços de advocacia, já que a Lei Complementar estabelecerá as operações beneficiadas com redução de alíquota em 30%⁹ para a prestação de serviços de profissão intelectual, científica, literária ou artística, caso sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional (Art. 9º, § 12, da EC n.º 132/23). Dependendo da operação prevista na Lei Complementar e considerando a previsão de alíquota fixada em 27,5%, a redução prometida aos serviços de advocacia resultará em um aumento significativo da carga tributária, com alíquota final de 19,25%. Além disso, essa redução poderá ser revista a cada cinco anos, chegando à alíquota cheia.

No regime anterior, as sociedades de advogados, sem considerar o Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ, optantes pelo lucro presumido, tinham alíquota de 3,65% de PIS e Cofins e 9,25% para lucro real, com a possibilidade de ISS fixo por profissional habilitado. A possível retirada de benefícios fiscais e a harmonização da legislação podem resultar em aumento significativo da carga tributária, podendo chegar a 500%, impactando o preço dos serviços.

É incompreensível o motivo pelo qual serviços ligados à saúde, produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional (art. 9º, § 1º da EC n.º 132/23) recebem uma redução de 60% das alíquotas dos tributos, resultando em uma redução duas vezes maior. Não há explicação razoável para considerar que eventos desportivos, por exemplo, possuem maior relevância social comparados aos serviços de advocacia.

Essa situação caracteriza uma clara discriminação injustificada, ferindo diretamente a isonomia constitucional e desprestigiando o constituinte derivado em relação ao disposto no Art. 133 da Constituição Federal, que con-

⁹ A EC n.º 132/23, no seu Art. 9º, § 12 dispõe: A lei complementar estabelecerá as operações beneficiadas com redução de 30% (trinta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o *caput* relativas à prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional.



sidera o advogado indispensável à administração da justiça, atribuindo-lhe maior carga tributária do que outros serviços essenciais à sociedade.

3. REFLEXÕES CRÍTICAS SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA NOS SERVIÇOS DE ADVOCACIA

Um grande problema levantado pela doutrina especializada é que boa parte das disposições constitucionais trazidas pela reforma tributária ofendem o federalismo brasileiro, sabidamente cláusula pétrea em nosso sistema constitucional, que não poderia ser alterada por Emenda Constitucional¹⁰, já que tende a retirar parcela significativa da autonomia financeira dos entes federados, Estados e Municípios.

Outro ponto a ser destacado, que tem gerado polêmicas, é o Conselho Federativo do Imposto sobre Serviços, que interfere na autonomia de auto-organização dos entes federados, a liberdade dos entes da Federação para se organizarem internamente. Este conselho será composto por 27 membros representando cada Estado e o Distrito Federal, e 27 membros representando o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, sendo que 14 representantes serão eleitos com base nos votos de cada Município e os outros 13 representantes com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações. Este conselho, embora teoricamente representativo, não possui iniciativa de lei, cabendo apenas ao Congresso Nacional legislar sem a participação direta dos entes federados.

O cerne do federalismo é renunciar a pequenos poderes em prol do poder central, assegurando que o Governo Federal não concentre todo poder a

¹⁰ Sobre o tema, José Afonso da Silva assim nos ensina: “É claro que o texto não proíbe apenas emendas que expressamente declarem: ‘fica abolida a Federação ou a forma federativa de Estado’, ‘fica abolido o voto direto...’, ‘passa a vigorar a concentração de Poderes’, ou ainda ‘fica extinta a liberdade religiosa, ou de comunicação...’, ou o habeas corpus ou o mandado de segurança...’. A vedação atinge a pretensão de modificar qualquer elemento conceitual da Federação, ou do voto direto, ou indiretamente restringe a liberdade religiosa ou de comunicação ou outro direito e garantia individual. Basta que a proposta de emenda se encaminhe ainda que remotamente, ‘tenda’ (emendas tendentes, diz o texto), para sua abolição. Assim, por exemplo, a autonomia dos Estados federados assenta na capacidade de auto-organização, de autogoverno e autoadministração. Emenda que retire deles parcela dessas capacidades, por mínima que seja, indica tendência a abolir a forma federativa de Estado. Atribuir a qualquer dos Poderes atribuições que a Constituição só outorga a outro importará tendência de abolir o princípio da separação dos poderes” (SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 68)



ponto de limitar a autonomia dos entes locais. A União possui, assim, competências expressamente determinadas, enquanto os poderes locais exercem uma competência plena, conhecendo suas realidades e necessidades. Esta divisão é característica do federalismo brasileiro e naturalmente traz competitividade entre os entes federados, não como uma vertente negativa da guerra fiscal, mas como um estímulo ao desenvolvimento regional de forma saudável e justa¹¹. Embora haja uma tendência de se imaginar que a “guerra fiscal” é prejudicial, uma análise mais aprofundada revela que o federalismo cooperativo dos poderes subnacionais, sob coordenação do poder central e sem exageros ou guerra fiscal predatória, é essencial para um desenvolvimento nacional harmônico e em prol do bem-estar coletivo¹².

Alterações significativas na liberdade de criar e regulamentar tributos representam a retirada de uma característica fundamental do federalismo, uma forma tradicional de organização política. Não que se seja contra outras formas de organização, mas a concentração de poder não é compatível com a denominação de “República Federativa”¹³. A discriminação da arrecadação de tributos é relevante na autonomia dos entes políticos, pois lhes atribui maior eficiência na distribuição de recursos e no atendimento das necessidades da população.

¹¹ Cf. HORTA, Raul Machado Horta. *A Autonomia do Estado-membro no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte: Tese de Concurso para a Cátedra de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais, 1964.

¹² Cf. BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2004. p. 21-22.

¹³ Aliomar Baleeiro, com sua precisão de sempre assim nos ensina: “problema da discriminação das rendas, como é óbvio, quase não tem sentido para os países de tipo unitário, como a França, Itália, Uruguai, a maioria deles, aliás. E uma peculiaridade das federações, nascidas com o aparecimento da primeira delas no mundo, - os Estados Unidos, na Convenção de Filadélfia em 1787, muito embora já se esboçasse nas confederações e Estados compostos. Aliás, é mais exato dizer-se que foi a discriminação de rendas a causa última e decisiva da criação da figura jurídica e política do Estado Federal, como novidade do fim do século XVIII. (...) A federação, no Brasil, resultou de lenta evolução de mais de século e orientou-se gradativamente para solução diversa: a rigidez na distribuição das rendas entre os governos. Das instituições lusitanas, recebemos municípios fortes e que já exerciam o poder de tributar com mais vigor do que os próprios monarcas, originariamente confinados nas rendas dominiais e regalias. Não raro, a Coroa Portuguesa recorria aos bons ofícios das Vereanças Municipais do Brasil para que fossem lançados tributos destinados a interesses comuns com a Metrópole ou somente desta. (...) Ora, após a Independência, as linhas mestras da futura discriminação de rendas iriam esboçar-se mercê do Ato Adicional de 1834, que criou as Assembleias Legislativas Provinciais com o poder de decretar impostos (BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 13. ed.rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p.222-223).



Desta forma, é necessário verificar se há tributação da advocacia no âmbito central, evitando preocupações excessivas com normas municipais de tributação sobre o serviço ou aumentos velados de carga tributária, prevenindo a complexidade no sistema e uma tributação desigual. Além disso, a reforma tributária implementou um sistema de transição considerado exacerbado, com início da vigência do novo sistema em 2026 e previsão de encerramento do “sistema híbrido” para IBS e CBS apenas em 2033. A própria Constituição Federal, em seu artigo 145, §3º, estabelece que “O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”, não sendo salutar imaginar que durante oito anos haverá a coexistência de dois sistemas, criando muitas outras complexidades e custos de conformidade.¹⁴

O sistema híbrido prevê que em 2026 inicia-se um período de teste de cobrança de 0,1% do IBS, em 2027 a cobrança adicional de IBS estadual e municipal de 0,05%. A partir de 2029, as alíquotas do IBS deverão ser fixadas pelo Senado Federal, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas, considerando a compensação da redução de receitas de ICMS e ISS. Somente em 2033 seriam extintos o ICMS e o ISS, e a cobrança do IBS seria integral. Está previsto que o IPI, o PIS, a COFINS, o ICMS e o ISS serão extintos, mas durante quase uma década o sistema tributário terá que conviver com esses tributos, o Imposto de Bens e Serviços (IBS), a Contribuição de Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo, sem garantia de redução da carga tributária e com custos de conformidade adicionais. É previsível que escritórios de advocacia precisarão se organizar para uma despesa extra com tributação em dois sistemas por vários anos.

Além disso, essas complexidades, que ferem a própria Constituição Federal, fatalmente gerarão um grau de litígio elevado entre contribuintes e o fisco, necessitando de novas jurisprudências. Muitas disposições constitucionais ainda precisam ser regulamentadas — o texto da Emenda Constitucional n.º 132/23 menciona 73 vezes a expressão “lei complementar”. Pelo próprio texto da Emenda Constitucional, o projeto de Lei Complementar

¹⁴ De acordo com relatório divulgado pelo Banco Mundial (*Doing Business 2021*), as empresas gastam em média 1.501 horas por ano para cumprir suas obrigações tributárias no Brasil, enquanto na América Latina e Caribe gastam 317,1 horas. THE WORLD BANK. *Doing Business Subnacional Brasil 2021*. Disponível em: https://archive.doingbusiness.org/en/data/exploreconomies/brazil#DB_tax Acesso em: 19 fev. 2024.



deve ser apresentado pelo Poder Executivo em até 180 dias a partir de sua promulgação (artigo 18 da Emenda).

É essencial que essas normas tributárias complementares satisfaçam todas as necessidades de regulamentação, sem influências do viés arrecadatório, refletindo a vontade do povo por meio de seus representantes, para diminuir a carga tributária e simplificar o sistema de arrecadação de tributos. Ao Poder Executivo não cabe interferir no Poder Legislativo ou mesmo se abster de produzir novas normas em troca de mais de cinco bilhões de reais em emendas parlamentares no orçamento, tal como aconteceu às vésperas da votação da PEC na Câmara dos Deputados.

De acordo com Klaus Tipke:

O parlamento não deve poder se desfazer de sua responsabilidade como entidade legiferante de modo a transmitir uma parte do poder legislativo ao Governo, sem ter refletido e determinado exatamente os limites dessas competências transferidas. O Governo não deve, amparado em autorizações indeterminadas para edição de decretos-leis, ocupar o lugar do Parlamento.¹⁵

Diante da necessidade de elaboração de normas complementares, é relevante destacar que a reforma tributária encontra-se em estágio inicial. Este ponto de regulamentação constitucional é crucial, uma vez que tais disposições legislativas complementares desempenham um papel fundamental ao estabelecer normas gerais, resolver conflitos de competência e regular limitações ao poder de tributar, sem alterar ou restringir os direitos já assegurados pela Constituição. É responsabilidade dos legisladores considerar as particularidades de cada setor econômico, evitando generalizações que possam agravar as injustiças fiscais frequentes em nosso sistema atual.

CONCLUSÃO

Apresentados os aspectos introdutórios sobre o tema, é pertinente destacar a expectativa decorrente de uma reforma legislativa e constitucional. O propósito fundamental de uma reforma é promover mudanças positivas,

¹⁵ LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. Vol. I. Luiz Dória Furquim (trad.), Porto Alegre: Fabris, 2008, p. 290.



renovar e introduzir novas ideias para aprimorar a legislação e fortalecer o sistema para os anos vindouros. A reforma tributária, ainda em fase inicial, requer atenção aos aspectos essenciais para se obter uma compreensão real das futuras diretrizes tributárias e seu impacto no campo da advocacia, sendo diretamente influenciada pelas normas complementares.

As perspectivas não são otimistas, especialmente diante do foco prioritário na arrecadação em detrimento da necessidade urgente de simplificar o sistema tributário, combater a evasão fiscal e reduzir a complexidade burocrática, ignorando também a necessidade de contenção de despesas.

A nova configuração redistribui competências que historicamente têm funcionado com jurisprudências consolidadas e resultados positivos, inclusive para a prática advocatícia. Com incertezas pairando sobre 2024, espera-se um aumento da carga tributária e desafios adicionais de competitividade e custos, exacerbando uma atividade já sob pressão e com crescente desvalorização.

A esperança reside na aplicação dos princípios destacados pela Emenda, como simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e proteção ambiental, agora expressamente mencionados no artigo 145 da Constituição Federal. É crucial que o legislador complementar utilize a neutralidade do IBS e a uniformidade na tributação dos novos impostos para efetivamente promover melhorias no sistema tributário, embora os rumos atuais não indiquem esse cenário positivo.

Esta reestruturação requer um cuidadoso equilíbrio entre aspirações reformistas e a realidade prática, visando não apenas a reformulação normativa, mas também o fortalecimento das bases constitucionais que sustentam nosso sistema tributário.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., 18, tiragem. Malheiros Editores: São Paulo, 2019.

ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e de conceito*. São Paulo Malheiros, 2018.



BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 13. ed.rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BASTOS, Celso Ribeiro Bastos e MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. 1. vol. São Paulo: Saraiva, 1988.

BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. *Reforma Tributária. PEC 45/19. Reivindicações da Ordem dos Advogados Do Brasil*. Disponível em: <https://s.oab.org.br/arquivos/2023/08/94fae-0f2-c89a-4e72-9803-b98027d40eb0.pdf/>. Acesso em: 19 fev. 2024.

FIESP. *Custo Brasil encarece os bens industriais brasileiros em 25,4%*. Disponível em: <https://www.fiesp.com.br/noticias/custo-brasil-encarece-os-bens-industriais-brasileiros-em-254/>. Acesso em: 19 fev. 2024.

HOLMES, Stephen. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. Marcelo Brandão Cipolla (trad.), São Paulo: WMF Martins Fontes, 2020.

HORTA, Raul Machado Horta. *A Autonomia do Estado-membro no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte: Tese de Concurso para a Cátedra de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais, 1964.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson. *Imposto sobre bens e serviços: Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC45, PEC Brasil solidário, PEC 110, notas técnicas e visão 2023*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *Transparência fiscal e reciprocidade nas perspectivas interna e internacional*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 19. São Paulo: Dialética, 2015.

LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. Vol. I. Luiz Dória Furquim (trad.), Porto Alegre: Fabris, 2008.



MENDES JÚNIOR, João. As Idéias de Soberania, Autonomia e Federação, in *Revista da Faculdade de Direito de São Paulo*. n. XX, São Paulo, 1912.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

THE WORLD BANK. *Doing Business Subnacional Brasil 2021*. Disponível em: https://archive.doingbusiness.org/en/data/exploreconomies/brazil#DB_tax Acesso em: 19 fev. 2024.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Luiz Dória Furquim (trad.), Porto Alegre: Fabris, 2012.

VALOR ECONÔMICO. *Meta é regulamentar reforma tributária neste ano, diz Appy*. Disponível em: <https://valor.globo.com/politica/noticia/2024/01/17/meta-e-regulamentar-reforma-tributaria-neste-ano-diz-appy.ghtml>. Acesso em: 19 fev. 2024.

Submissão: 22.fevereiro.24

Aprovação: 22.abril.24