

# Para Entender a Reforma Tributária

## **Edson Ronaldo Nascimento**

Auditor Federal de Controle - Aposentado

Economista, Especialista em Administração Financeira e Mestre em Administração Pública

Consultor de Finanças Públicas: ERN Consultoria e Treinamentos S.A

[edsonronaldonascimento62@gmail.com](mailto:edsonronaldonascimento62@gmail.com)

## **Marcio Ferreira Venturini**

Analista de Planejamento e Orçamento-Aposentado

Advogado, Contador e Especialista em Administração Contábil e Financeira

[marciofventurini@gmail.com](mailto:marciofventurini@gmail.com)

## SUMÁRIO

1. Introdução.....	3
2. A Tramitação da Reforma Tributária no Congresso Nacional.....	4
3. Alterações no Sistema Tributário Nacional: aprovação da EC 132/2023.....	19
4. Período de Transição.....	33
5. A Regulamentação da Proposta.....	37
6. Considerações Finais: perspectivas para a Economia Brasileira.....	39

Palavras-chave: Reforma Tributária, federalismo fiscal

## **1. Introdução**

Esse artigo foi elaborado com o objetivo de contribuir com o debate sobre a Reforma Tributária, instituída por meio da Emenda Constitucional nº 132, de 2023, bem como apresentar uma análise que permita entender a forma e os propósitos da nova legislação, em observação aos princípios da transparência e da simplificação das normas criadas pelo poder público.

As mudanças introduzidas pela nova Emenda Constitucional importarão em um redesenho no federalismo fiscal brasileiro não apenas em relação a criação de novos impostos, mas também no que se refere a redistribuição de receitas e na gestão tributária em nível nacional, que passará a ser coordenada por uma instituição que terá a difícil tarefa de conciliar os interesses de 27 Estados (DF inclusive) e de mais de 5.700 Municípios.

O texto está dividido em 6 partes, incluindo esta introdução. Nas primeiras partes do estudo serão descritas, de forma pormenorizada, as novas regras propostas para o sistema tributário nacional. Nas conclusões será apresentada a visão dos autores em relação às perspectivas e os desafios da Reforma Tributária para a economia brasileira.

## **2. A Tramitação da Reforma Tributária no Congresso Nacional**

Até a promulgação da atual Constituição Federal o Brasil aprovou quatro reformas tributárias - 1934, 1946, 1967 e 1988, promovendo a criação de tributos e o aumento da base tributária em nível nacional. A reforma de 1934 concedeu competência tributária aos municípios, criando o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e o imposto sobre as profissões.

A Reforma de 1946 estabeleceu, pela primeira vez, a vinculação de receitas a despesas específicas estabelecendo que a arrecadação do imposto federal sobre combustíveis e lubrificantes fosse destinada integralmente a um programa de investimentos rodoviários. Além disso, a Constituição de 1946 institucionalizou e amplificou o sistema de transferências intergovernamentais de caráter constitucional através de sistemas de partilha de receitas entre níveis de governo.

Na reforma de 1967, foi introduzido no Brasil o Imposto sobre o Valor Adicionado - IVA, na forma de um Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (que seria rebatizado em 1988) bem como mecanismos para aumentar a eficácia da arrecadação em nível nacional.

A reforma de 1988, também ampliou a participação dos Estados e Municípios na arrecadação dos impostos de renda e sobre produtos industrializados, levando o governo federal a intensificar a arrecadação de contribuições sociais indiretas, não compartilhadas com os entes subnacionais.

A partir dos anos 90, foram implementadas algumas reformas tributárias, como a reforma do Imposto de Renda em 1995, que reduziu as

alíquotas e ampliou as faixas de isenção, além da criação do Simples Nacional em 2006, beneficiando micro e pequenas empresas,

De acordo com Lima e Rezende (2019), a carga tributária brasileira, de 1920 a 1958, acumulou aumento de mais de 170% passando de 7% para 19% do PIB no período.

A Reforma do Estado e a Reforma Tributária se fazem necessárias para recompor o sistema financeiro e conformá-lo com o pensamento moderno de um Estado enxuto, eficiente e justo. O texto vigente até 2023 se, de um lado, revolucionou o sistema tributário ao conceder aos Estados federados uma soma de impostos, que a União acabou por perder, recebeu esta, generosamente, entre outros, o imposto sobre grandes fortunas, e, no seu rastro, foram sendo criados outros tributos, entre os quais se distingue a extinta CPMF, e mecanismos como a DRU (Desvinculação de Receitas da União), entre outros. Em linhas gerais, podemos identificar vários problemas no atual sistema tributário, em especial, de acordo com GUERRA e GUERRA (2023):

- A alta carga tributária no Brasil, o que impacta diretamente na competitividade das empresas brasileiras.
- A diversidade de tributos, que torna o sistema tributário confuso e burocrático.
- A complexidade dos tributos, em um sistema tributário conhecido por seu emaranhado de regras e regulamentos muitas vezes difíceis de entender e cumprir.
- Diversos regimes de tributação, como o Simples Nacional, o Lucro Presumido e o Lucro Real, que apresentam regras e alíquotas diferentes para as empresas.
- A evasão fiscal por meio da sonegação de impostos ou por meio da utilização de planejamento tributário agressivo.

- A desigualdade social do tributo pelo fato de o sistema tributário brasileiro ser regressivo, pois a maior parte da arrecadação ocorre em impostos indiretos sobre o consumo.
- Falta de transparência na utilização dos recursos arrecadados pelos tributos, dificultando a avaliação da efetividade e da eficiência dos gastos públicos

As reformas devem acontecer, sem dúvida, preservando-se os direitos e as garantias fundamentais, conquistados a duras penas, em séculos de civilização, tendo os governantes a obrigação de zelar pelo bem comum. A verdadeira justiça tributária consiste em cobrar tributos de todos (empresas e cidadãos), não apenas de alguns.

A Reforma Tributária novamente passou a fazer parte da agenda federal em 2023, com o terceiro mandato do Presidente Lula.

De acordo com o Ministério da Fazenda, a base da PEC 45/2019 e da PEC 110/2019, propostas que tramitavam no Congresso em 2023, era a substituição de cinco tributos extremamente “disfuncionais” existentes no Brasil: PIS, Cofins e IPI – tributos federais; ICMS – estadual; e ISS – municipal. Esses tributos seriam substituídos por um ou dois impostos sobre o valor adicionado (IVA). A Reforma contemplava também a criação de um imposto seletivo (IS) para desestimular o consumo de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente (excise taxes).

Com tais medidas, o governo esperava acabar com as cobranças diferenciadas para vários setores, possibilitando um ambiente de negócios mais favorável e eficiente para a economia brasileira, facilitando a tributação de bens e serviços para as empresas.

Haveria duas transições para o novo sistema tributário. A transição para o fim dos cinco tributos seria de até sete anos, entre 2026 e 2033. Já a transição da distribuição da arrecadação, para evitar perdas para os entes federativos, seria de 50 anos, de 2029 a 2078. Isso porque a mudança da

cobrança da origem para o local de consumo poderia gerar perdas para Estados produtores, por exemplo.

Estudos realizados pelo Ministério da Fazenda mostravam ainda que, em 2023, o IVA era um imposto que permitia mais transparência e facilidade de tributação, sendo utilizado por mais de 170 países, dos 193 reconhecidos pela ONU. Nessa perspectiva, o IVA possuía, de acordo com o órgão Federal, como principais características e vantagens:

- Base ampla de incidência: alcança todas as operações com bens, tangíveis e intangíveis, e serviços;

- Tributação no destino: o imposto é devido ao Município e ao Estado onde estão localizados os consumidores da mercadoria ou do serviço;

- Legislação uniforme: regras harmônicas aplicáveis em todo o território nacional;

- Não cumulatividade plena: os impostos pagos ao longo da cadeia geram créditos, por isso são totalmente recuperáveis, de forma que, na prática, a tributação recai apenas sobre o consumo final da mercadoria ou serviço;

- Cobrança “por fora”: o imposto não compõe a base de cálculo dele mesmo;

- Não incidência sobre exportações: no caso das exportações, o país onde se localiza o comprador da mercadoria ou serviço é considerado o destino, de forma que cabe a ele, e não ao exportador, tributá-los;

- Incidência sobre importações: neste caso, como o Brasil é o país de destino das mercadorias ou serviços importados, esses serão tributados pelo IVA;

- Rápida devolução dos créditos acumulados: os créditos devidos aos contribuintes poderão ser ressarcidos de forma muito mais ágil.

As críticas sobre o modelo tributário nacional e a necessidade de reforma nessa área das finanças públicas, conforme visto, estão relacionadas a problemas como a base tributária fragmentada e imperfeita, com um imposto para mercadorias e outro para serviços; a cumulatividade, também conhecida como “impostos em cascata”, gerando o pagamento de impostos sem recuperação via créditos, onerando os investimentos e a produção do Brasil, deixando o produto nacional em desvantagem em relação ao produto importado, tanto no mercado interno quanto no exterior.

A complexidade é outra característica perversa do Sistema Tributário Nacional, onde o ICMS possuía em 2023 cerca de 27 legislações estaduais, cada qual com uma enorme quantidade de alíquotas e regimes especiais; o ISS possuía em 2023 mais de 5.000 regras, quase uma para cada município; o PIS e a Cofins apresentavam no período mais de 100 hipóteses de alíquota zero, além de 20 regimes especiais.

Esse grande número de normas tornava altíssimo o custo burocrático de pagamento dos impostos no Brasil, gerando diversas distorções na economia, como a concessão de benefícios fiscais para o ICMS, por exemplo, induzindo o “passeio” de mercadorias, que saem de um Estado, vão a outro e voltam ao Estado de onde saíram. Além do aumento do custo logístico, esse tipo de distorção traz impactos negativos para o meio ambiente.

Havia consenso à época, portanto, com relação a necessidade urgente de uma ampla Reforma Tributária em nível nacional, medida que há muito tempo vinha sendo tentada, sem sucesso, por diversas administrações públicas no Brasil. Uma alternativa que se colocava às medidas elencadas na PEC 45/2019 e na PEC 110/2019 era a PEC 46/2022. De acordo com essa proposta:



- Não seriam criados novos tributos, apenas solucionados os problemas dos atuais ICMS e do ISS; seriam unificadas as legislações e sistemas dos 27 ICMS em 1 único ICMS nacional, juntamente das legislações e sistemas dos milhares de ISS em 1 único ISS nacional.
- PIS/COFINS não cumulativa: definição legal do conceito de insumo, conferindo segurança jurídica e crédito financeiro.
- Folha de pagamentos: desoneração parcial da folha para as empresas que mais empregam. A tributação ocorreria sobre a folha de pagamentos, com a diminuição de alíquotas das empresas com maior número de funcionários, com maior média salarial.
- Cadastro único do contribuinte (pessoas físicas e jurídicas) perante os três entes federativos: o contribuinte não precisaria ter retrabalho entregando a mesma informação para mais de um ente federativo.
- ICMS: unificação das Leis Estaduais (exceto alíquotas) dos 27 Estados por lei complementar; criação do Comitê Gestor Nacional do ICMS para unificação da legislação por Resolução CGISS; unificação, integração e governança do sistema de Nota Fiscal Eletrônica;
- ISS: unificação das leis municipais de ISS (exceto alíquotas) dos milhares de municípios: criação de Comitê Gestor Nacional do ISS para unificação da legislação por Resolução CGISS; unificação, integração e governança do sistema de NF de Serviços Eletrônica Nacional;

A época das discussões sobre a Reforma Tributária que seria apresentada ao parlamento para análise e aprovação, havia um grande movimento nacional, patrocinado em boa parte pelo setor de serviços, em apoio à PEC 46/2022, por meio do movimento "Simplifica Já".

Ainda de acordo com a proposta da PEC nº 46/2022, as 27 legislações estaduais (inclusive do DF) que tratavam do ICMS e as milhares de leis municipais sobre ISS seriam substituídas por duas — uma para cada imposto — com abrangência nacional.

Para isso, a PEC previa a edição de duas leis complementares, de competência da União, para estabelecer normas gerais de direito tributário. Não haveria unificação de alíquotas, que continuariam sendo determinadas e ajustadas pelas leis dos Estados, do DF e dos Municípios, conforme a necessidade de arrecadação de cada ente subnacional.

Em síntese, a discussão sobre a Reforma Tributária em 2022 e 2023 considerava as seguintes propostas:

### **Câmara dos Deputados - PEC 45/2019**

Baseada no projeto idealizado pelo economista Bernard Appy, a proposta da Câmara dos Deputados propunha substituir cinco tributos já existentes (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), nos moldes dos impostos sobre valor agregado (IVA) cobrados na maioria dos países desenvolvidos. A alíquota uniforme do IBS seria uma única alíquota para tributar todas as operações com bens e serviços que tivessem como destino determinado Estado ou Município.

Além disso, a proposta também previa o IBS com crédito financeiro e tributação no local de destino, crédito imediato nas aquisições de bens destinados a ativo imobilizado (investimentos), manutenção do tratamento favorecido hoje às micro e pequenas empresas, além de não haver previsão de incentivos fiscais.

### **Senado Federal - PEC 110/2019**

A proposta de Reforma Tributária do Senado Federal substituiria nove tributos já existentes (IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS) pelo Imposto sobre Bens e

Serviços (IBS), também nos moldes dos impostos sobre valor agregado (IVA). A alíquota do IBS poderia variar de acordo com cada produto e cada serviço, mas deveria ser a mesma em todo o território nacional. A PEC 110/2019 previa ainda algumas mudanças em outros tributos, como o IPVA, ITCMD e IPTU:

- IPVA: inclusão de veículos aquáticos e aéreos; não incidência em transportes de passageiros e cargas; alíquotas mínimas e máximas que seriam definidas em lei complementar.
- IPTU: atualização da base de cálculo a cada quatro anos, por definição de lei municipal;
- ITCMD: não incidência sobre doações a organizações da sociedade civil, institutos de pesquisas científicas sem fins lucrativos, além da definição de sua progressão.

### **Governo Federal - PL 3887/2020**

A proposta criava a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), em substituição ao PIS/Pasep e à Cofins, que seriam extintos. A alíquota da CBS seria de 12% para empresas em geral e de 5,9% para entidades financeiras como bancos, planos de saúde e seguradoras. As empresas optantes pelo regime do Simples Nacional seguiriam com o tratamento tributário favorecido. Contudo, o crédito transferido seria baseado no valor efetivamente pago pelas empresas do Simples.

### **Comparativo entre PEC 110/2019 e PEC 45/2019, de acordo com a Câmara dos Deputados<sup>1</sup>**

#### **1) Sobre o imposto sobre bens e serviços:**

Ambas as propostas versam sobre a extinção de uma série de tributos, consolidando as bases tributáveis em dois novos impostos:

---

<sup>1</sup> Disponível em <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em 28/06/2024.

(i) um imposto sobre bens e serviços (IBS), nos moldes dos impostos sobre valor agregado cobrados na maioria dos países desenvolvidos; e

(ii) um imposto específico sobre alguns bens e serviços (Imposto Seletivo), assemelhado aos *excise taxes*.

A base de incidência do IBS em ambas as propostas era praticamente idêntica, sendo que todos os bens e serviços, incluindo a exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, e a locação de bens, operações que, em regra, escapavam da tributação do ICMS estadual e do ISS municipal no quadro normativo em vigor à época.

### **Competência tributária do IBS:**

- PEC 110: tributo estadual, instituído por intermédio do Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado, basicamente, a representantes dos Estados e Municípios;
- PEC 45: tributo federal, instituído por meio de lei complementar federal (exceto em relação à fixação da parcela das alíquotas destinadas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a ser definida por lei ordinária de cada ente federativo).

### **Número de tributos substituídos pelo IBS:**

- PEC 110: seriam substituídos nove tributos, o IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS, ISS;
- PEC 45: seriam substituídos cinco tributos, o IPI, PIS, Cofins, ICMS, ISS.

### **Determinação da alíquota do IBS:**

- PEC 110: lei complementar fixaria as alíquotas do imposto, havendo uma alíquota padrão; poderiam ser fixadas alíquotas diferenciadas em relação à padrão para determinados bens ou serviços; portanto, a alíquota poderia diferir, dependendo do bem ou serviço, mas seria aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional;
- PEC 45: cada ente federativo fixaria uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (uma espécie de “sub-alíquota”);

### **Concessão de benefícios fiscais:**

- PEC 110: autorizaria a concessão de benefícios fiscais (por lei complementar) nas operações com alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; medicamentos; transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano; bens do ativo imobilizado; saneamento básico; e educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional;
- PEC 45: não permitiria a concessão de benefício fiscal.

### **Partilha da arrecadação do IBS:**

- PEC 110: o produto da arrecadação do imposto seria partilhado entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios segundo o método previsto nas regras constitucionais descritas no novo texto constitucional proposto na Emenda;
- PEC 45: cada ente federativo teria sua parcela na arrecadação do tributo determinada pela aplicação direta de sua “sub-alíquota”, fixada sobre a base de cálculo do imposto.

### **Vinculação da arrecadação do IBS (saúde, educação, fundos constitucionais, seguro-desemprego, BNDES etc.):**

- PEC 110: o produto da arrecadação do imposto seria vinculado às despesas e aos fundos de acordo com o método fixado nas regras constitucionais propostas pela PEC;
- PEC 45: as destinações estariam vinculadas a parcelas da sub-alíquota de cada ente federativo, fixadas em pontos percentuais e denominadas “alíquotas singulares”. A soma dessas “alíquotas singulares”, definidas pelo ente para cada destinação constitucional e para a parcela de receita desvinculada, representaria o valor da alíquota aplicável para aquele ente federativo.

### **Transição do sistema de cobrança dos tributos:**

- PEC 110: durante **um ano** seria cobrada uma contribuição “teste” de 1%, com a mesma base de incidência do IBS, e, depois, a transição duraria **cinco anos**, sendo os atuais tributos substituídos pelos novos tributos à razão de um quinto ao ano (os entes federativos **não poderiam** alterar as alíquotas dos tributos a serem substituídos);
- PEC 45: durante **dois anos** seria cobrada uma contribuição “teste” de 1%, com a mesma base de incidência do IBS, e, depois, a

transição dura **oito anos**, sendo os atuais tributos substituídos pelos novos tributos à razão de um oitavo ao ano (os entes federativos **poderiam** alterar as alíquotas dos tributos a serem substituídos).

### **Transição da partilha de recursos:**

- PEC 110: no total, a transição seria de **quinze anos**; a partir da criação dos novos impostos, cada ente federativo (União, cada Estado, Distrito Federal e cada Município) receberia parcela das receitas dos impostos novos de acordo com a participação que cada um teve na arrecadação dos tributos que estariam sendo substituídos;
- PEC 45: no total, a transição seria de **cinquenta anos**; durante **vinte anos** a partir da criação dos novos impostos, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios receberiam (i) valor equivalente à redução de receitas do ICMS ou ISS, em virtude da extinção desses tributos; (ii) valor do aumento/diminuição da arrecadação em virtude de alterações das alíquotas de competência de cada ente federado e (iii) superávit/déficit de arrecadação após consideradas as duas parcelas anteriores, que seria distribuído proporcionalmente pelas regras de partilha do novo IBS (princípio do destino mediante apuração do saldo de débitos e créditos); a partir do vigésimo primeiro ano, a parcela equivalente à redução do ICMS e do ISS (parcela “i”, acima) seria reduzida em um trinta avos ao ano, passando a receita a ser distribuída segundo o princípio do destino.

### **2) Sobre o Imposto Seletivo:**

- PEC 110: imposto de índole arrecadatória, a ser cobrado sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, XI, da Constituição Federal, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;
- PEC 45: imposto de índole extrafiscal, cobrado sobre determinados bens, serviços ou direitos com o objetivo de desestimular o consumo. Caberia à lei (ordinária) ou medida provisória instituidora definir os bens, serviços ou direitos tributados.

Com o tempo, as propostas apresentadas nas duas casas legislativas

foram se destacando e dando lugar a um único projeto, mais abrangente e com melhor receptividade junto aos setores envolvidos, incluindo governos subnacionais e empresas.

O setor industrial era favorável a uma reforma ampla no Sistema Tributário Nacional, com a substituição dos impostos existentes e a criação de novos tributos. Já o setor de comércio apostava seu capital político na PEC nº 46/2022, considerando que a proposta visava simplificar a cobrança dos impostos sobre o consumo, unindo leis estaduais e municipais em relação ao ICMS e ao ISS. Para as empresas em geral, a unificação de tributação mostrava-se positiva, nesse caso pela desburocratização do sistema fiscal, associada à uniformidade em todo o território nacional.

Havia ainda, durante a formulação da proposta de Reforma Tributária, a previsão da instituição do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) para os entes subnacionais. Esse órgão teria autonomia técnica, administrativa, orçamentária e financeira, e contaria com representação igualitária de votos entre os Estados, Distrito Federal e Municípios. O Conselho teria como objetivo principal promover a cooperação e a tomada de decisões conjuntas relacionadas à implementação e operacionalização dos impostos.

O Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços exerceria a coordenação e integração das atividades de fiscalização, lançamento, cobrança e representação administrativa e judicial do imposto. Além disso, teria um papel colaborativo com a Receita Federal do Brasil (RFB) na harmonização da legislação do IBS e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

As propostas da Reforma Tributária também previam um mecanismo de transferência de renda, a partir da devolução de parte dos impostos pagos pelos consumidores de menor renda (*cashback*).

Nesse sentido, a Reforma Tributária definia entre suas diretrizes a instituição de um mecanismo de devolução parcial do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, que poderia ser operacionalizada via transferências de renda para famílias identificadas no cadastro de programas sociais do Governo Federal.

Cumpram também ressaltar que, com a criação dos novos impostos sobre valor agregado, em substituição ao IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS, os Estados perderiam a possibilidade de reduzir alíquotas de ICMS para atrair investimentos. Isso porque o tributo passaria a ser cobrado no local de consumo e não na origem dos produtos e serviços.

A transição para o princípio do destino, com impactos exclusivamente nos entes federativos subnacionais, seria realizada ao longo de 50 anos, abrangendo, conforme asseverado, o período de 2029 a 2078.

Com relação a possíveis perdas na arrecadação estadual, para a aprovação da Reforma Tributária, o Governo Federal deveria aceitar a reivindicação dos Estados no sentido de criar fundo de compensação para eventuais quedas nas receitas. Dessa forma, a União criaria um Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional -FNDR.

O Fundo receberá aportes para projetos de desenvolvimento locais. Também estava prevista a criação de outro fundo para garantir os benefícios tributários já negociados pelos Estados e que deveriam encerrar até 2032.

Estados e Municípios, à época das discussões sobre a Reforma, mostravam-se contrários a uma possível perda de poder de gestão sobre receitas em nível local e a consequente concentração da gestão do sistema tributário em Brasília.



Não se pode olvidar, no entanto, o fato de que as propostas discutidas visavam a redistribuição de renda e a redução das desigualdades regionais, criando condições para que Estados e Municípios mais pobres fossem os maiores ganhadores nesse novo modelo que se desenhava.

As propostas de Reforma Tributária apresentadas no início de 2023, de acordo com especialistas, carecia de um maior debate e discussão a respeito de como ocorreria o "crescimento econômico e o incremento da justiça social" por meio de um novo sistema tributário. Nessa perspectiva, o novo governo aprovou em um ano um projeto que vinha sendo discutido e revisto há décadas no Brasil.

O texto final, encaminhado para votação, previa ainda, a manutenção da Zona Franca de Manaus e do SIMPLES, além de regimes específicos para os setores financeiro e imobiliário, e aqueles cujas características demandem tributação monofásica (combustíveis, lubrificantes etc.), além de compras governamentais. Já o pequeno produtor rural pessoa física poderia optar por não ser contribuinte desses tributos, caso em que se autorizaria por meio de Lei Complementar a concessão de crédito presumido aos adquirentes dos produtos rurais in natura comprados desses produtores.

Cumprindo por fim ressaltar que, de acordo com as propostas, haveria um período para o aperfeiçoamento do novo sistema tributário, criando condições para eventuais ajustes e correções de rumos. De acordo com a Câmara dos Deputados, as mudanças no sistema tributário começariam a ocorrer de fato a partir de 2026, com um período de transição de 7 anos, portanto, até 2033, da seguinte forma:

- 2026: alíquota-teste de 1% (0,1% de IBS estadual e 0,9% de CBS), cujo valor arrecadado poderia ser compensado com o PIS e a Cofins (ou com qualquer outro tributo federal ou ressarcido, caso não fosse

possível a compensação);

- 2027: início da cobrança integral da CBS, extinção do PIS/Cofins e do IOF-Seguros e redução a zero das alíquotas do IPI, exceto em relação a produtos que concorram com aqueles cuja industrialização seja incentivada na ZFM, conforme critérios estabelecidos em lei complementar;
- 2027 a 2028: o IBS continuará a ser cobrado apenas por sua alíquota- teste de 0,1%, mas agora metade para a alíquota estadual, metade para a municipal. Para evitar aumento da carga tributária, nesses anos a alíquota da CBS será reduzida em 0,1 ponto percentual;
- 2029 a 2032: início da cobrança do IBS e extinção do ICMS e do ISS, de forma progressiva, reduzindo-se estes em 10 pontos percentuais por ano. Os benefícios fiscais de ICMS e ISS seriam reduzidos na mesma proporção, mesmo se houvesse previsão de redução diferente na Lei Complementar nº 160, de 2017;
- 2033: extinção do ICMS e ISS e vigência integral do novo sistema.

### **3. Alterações no Sistema Tributário Nacional: aprovação da EC 132/2023**

Após muitos anos de espera, e em apenas um exercício financeiro de tramitação, uma nova Reforma Tributária foi aprovada no Brasil por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023. O sistema agora vigente estará fundamentado nos artigos 145 a 156 da Constituição de 1988, e se baseia em quatro princípios gerais que definem as espécies tributárias, determinam a unicidade do sistema e delimitam a capacidade contributiva.

O primeiro princípio é o da reserva legal (art. 150, I, CF e art. 9º, I, do CTN): estabelece que União, Estados, Distrito Federal e os Municípios só poderão aumentar ou exigir impostos se uma lei assim o estabelecer. O segundo, é o princípio da anterioridade (CF, art. 150, III) e disciplina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão proibidos de cobrar qualquer tributo no mesmo exercício financeiro ou antes de noventa dias da data de publicação da lei que os institui ou aumenta. O terceiro princípio previsto na Constituição Federal (art. 150, II) é o da isonomia, pelo qual todos devem ter tratamento igual perante a lei.

Já o princípio da capacidade contributiva define-se no § 1º do art. 145 da CF. De acordo com a referida norma constitucional, quando possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (LIMA e REZENDE, 2019).

O modelo que irá modificar o atual Sistema Financeiro Nacional - SFN vai trazer mudanças profundas no Federalismo Fiscal na forma como a conhecemos. A Reforma Tributária somente incidirá nos tributos que recaem sobre o consumo, ampliando a base de incidência do IPVA a outros veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, criando a progressividade para o ITCMD.

A Emenda Constitucional 132/2023 institui teto para a carga tributária, correspondente à média da receita dos tributos que serão extintos no período de 2012 a 2021, apurada como proporção do PIB, e mecanismos de redução das alíquotas de referência, caso esse teto seja extrapolado.

Em particular, o artigo 156 – A, inserido na Constituição Federal de 1988 – CF/1988, determina que Lei Complementar Federal irá criar o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS de competência de Estados e Municípios, que substituirá o ICMS e o ISS. Já o inciso V, acrescido ao artigo 195 da Lei Maior, cria a Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS, em substituição ao PIS/COFINS/PASEP.

A União também irá criar um Imposto Seletivo - IS que incidirá sobre a produção, comercialização ou importação de produtos considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. O tributo incidirá, entre outros produtos, sobre cigarros e bebidas alcoólicas, com a possibilidade de ser estendido para bebidas e alimentos com alto teor de açúcar. A União deverá destinar 50% do IS ao FPE e ao FPM e para programas de financiamentos produtivos regionais, e os Estados exportadores ainda receberão mais 10% do IS.

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) será mantido apenas para servir de diferencial competitivo da Zona Franca de Manaus e terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que concorram com aqueles cuja industrialização seja incentivada naquele polo industrial.

Ainda de acordo com a EC 132/2023, do produto da arrecadação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, parte será destinada aos Estados e ao Distrito Federal para o financiamento de programas de infraestrutura de transportes e ao pagamento de subsídios e tarifas do transporte público. Com relação ao IPVA, o imposto passa a incidir sobre veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, exceto sobre: (i) aeronaves agrícolas; (ii) aeronaves de operador certificado para prestar

serviços aéreos a terceiros (empresas comerciais); (iii) embarcações comerciais de transporte aquaviário; (iv) embarcações voltadas à pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência; (v) plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios, inclusive aquelas cuja finalidade principal seja a exploração de atividades econômicas em águas territoriais e na zona econômica exclusiva (plataformas de petróleo); (vi) embarcações cuja finalidade principal seja a exploração de atividades econômicas em águas territoriais e na zona econômica exclusiva; e (vii) os tratores e as máquinas agrícolas. A repartição da arrecadação do IPVA de veículos aquáticos e aéreos com os municípios (50%) se dará com base no domicílio de seus proprietários.

A Constituição Federal criará regras comuns para o IBS e para o CBS em relação a fatos geradores, bases de cálculo, não incidência, sujeitos passivos, imunidades tributárias, regimes diferenciados de tributação, além de regras de não cumulatividade.

Dessa forma, nos governos estaduais, inclusive no Distrito Federal, o ICMS e o ISS deixarão de existir, dando lugar ao Imposto Sobre Bens e Serviços – IBS, com período de transição que deverá iniciar em 2026.

O IBS, conforme visto, será um imposto que funcionará nos moldes do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e unificará o ICMS e o ISS, sendo que a cobrança ocorrerá no destino dos bens e serviços. Cada Estado ou Município fixará sua alíquota própria, sendo a cobrança do imposto o somatório das duas alíquotas (do Estado + do Município). O IBS não será objeto de concessão de benefícios ou incentivos fiscais e sua gestão ocorrerá por meio de Conselho Federativo Nacional.

O produto da arrecadação do IBS, incidente sobre operações de bens e serviços contratados pelo ente público, será destinado integralmente ao ente federativo contratante. Já os Municípios, além de suas alíquotas próprias sobre o IBS, receberão 25% do IBS distribuído aos Estados, observando os

seguintes critérios: 80% do imposto, na proporção da população; 10% conforme indicadores de melhorias em resultados de aprendizagem, conforme lei estadual; 5% conforme indicadores de preservação ambiental, estabelecido em lei estadual; 5% em montantes iguais para todos os Municípios.

De 2029 a 2033, a alíquota de referência do IBS estadual deve assegurar que a receita dos Estados e DF com esse imposto seja equivalente à redução da receita do ICMS e dos fundos estaduais de infraestrutura decorrentes da extinção gradual do ICMS, excluídas as receitas das contribuições criadas nos termos do art. 136 do ADCT. Entre 2029 e 2033, a alíquota de referência do IBS municipal deve assegurar que a receita dos Municípios e DF com esse imposto seja equivalente à redução da receita do ISS.

Os mesmos critérios de repartição do IBS junto aos Municípios ocorrerão em relação ao Imposto Seletivo Federal - IS. Além disso, a União transferirá 10% do IS aos Estados exportadores e estes, repassarão 25% aos seus Municípios.

A alíquota padrão de referência proposta para o IBS, de acordo com o Ministério da Fazenda deverá ser de aproximadamente 17,7%, enquanto para a CBS estima-se uma alíquota de 8,8%, totalizando uma carga tributária conjunta de 26,5%, aproximadamente. Porém, esse percentual poderá variar para mais ou para menos, conforme o número de exceções estabelecidas pelo Congresso Nacional.

Além disso, a legislação permite flexibilidade nas taxas de impostos, proporcionando às Unidades Federativas — União, Estados e Municípios — a autonomia para ajustar suas alíquotas. Isso significa que, embora a alíquota de referência seja adotada por padrão, cada ente federativo tem a liberdade de legislar para estabelecer alíquotas superiores ou inferiores, conforme as necessidades locais de arrecadação.

O IBS será instituído por Lei Complementar Federal, observará o princípio da neutralidade, buscando interferir minimamente nas decisões dos agentes econômicos e ainda:

- Incidirá sobre operações com bens materiais, imateriais, direitos e serviços.
- Sobre a importação de bens e serviços realizados por PF ou PJ, qualquer que seja a finalidade.
- Não incidirá sobre as exportações.
- Os recursos transferidos para o sistema de manutenção e desenvolvimento de ensino na educação básica e remuneração dos professores (art. 212-A da CF/1988) incluirão 20% das parcelas do IBS dos Estados e do DF.
- Terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, sendo que cada ente federativo fixará sua alíquota por lei específica e a alíquota fixada será a mesma para todas as operações sujeitas ao imposto.
- O IBS será cobrado a partir do somatório individual das alíquotas do Estado e do Município e no destino da operação, onde ocorrer o consumo do bem ou serviço.
- Será não cumulativo, compensando-se o imposto devido ao longo das operações econômicas.
- Não integrará a base de cálculo própria dos produtos industrializados, do Imposto Seletivo (a ser criado pela União Federal), do ICMS do ISS, da Seguridade Social nas contribuições sobre a receita ou o faturamento, sobre o importador de bens e serviços e da Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS, além de não integrar a base de cálculo do PIS.
- Não será objeto de concessão de benefícios fiscais, excetuados os de caráter geral, a serem previstos na Constituição Federal.

- Não incidirá nas prestações de serviços de comunicação, nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.
- O valor do IBS, sempre que possível, deverá ser informado no respectivo documento fiscal.
- Resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do IBS para cada ente federativo, que poderá ser aplicada, caso o Estado ou Município assim desejar.
- **Lei Complementar Federal** irá dispor sobre a distribuição do produto da arrecadação do IBS; o regime de compensação do imposto; ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte; critérios para a definição do destino da operação (local da entrega, do consumo, do domicílio do adquirente?); forma de desoneração na aquisição de bens de capital; hipóteses de diferimento e desoneração para regimes aduaneiros especiais; o processo administrativo e fiscal do imposto; hipóteses de cashback e critérios para obrigações tributárias acessórias.
- Outra **Lei Complementar Federal** disporá sobre regimes específicos de tributação para combustíveis e lubrificantes (para alíquotas que deverão ser estabelecidas pelo Senado Federal); serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de saúde e concursos de prognósticos; sociedades cooperativas; serviços de hotelaria, parques de diversão e de turismo, agências de viagens; bares e restaurantes, atividades esportivas e aviação regional; operações alcançadas por tratados ou convenções internacionais; serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviários, ferroviários, hidroviário e aéreo; disponibilização de estrutura compartilhada de serviços de telecomunicações; operações com microrregião e minigeração distribuída de energia elétrica.



- O GDF exercerá a competência estadual e municipal para o IBS, fixando a alíquota comum de Estado e Município.
- Alterações na legislação que reduzam ou elevem a arrecadação do imposto deverão ser compensadas pela elevação ou redução das alíquotas de referência estabelecidas pelo Senado Federal.
- O cashback (devolução do imposto) será obrigatório nas operações com fornecimento de energia elétrica e com gás liquefeito de petróleo aos consumidores de baixa renda. Será destinado às famílias com renda per capita de até meio salário-mínimo (cerca de R\$ 706 em 2024) inscritas no Cadastro Único de programas sociais. O percentual de devolução previsto para cada item ou serviço é de 100% para a CBS e 20% para o IBS, no caso do gás de cozinha; 50% para a CBS e 20% para o IBS, no caso de energia elétrica, água e esgoto; e 20% para a CBS e para o IBS, nos demais casos. Em março de 2024, o Cadastro Único incluía quase 42 milhões de famílias inscritas, sendo que o cashback, nesse caso, beneficiaria 96,2 milhões de pessoas - quase metade de toda população brasileira, estimada em 203 milhões. Os únicos produtos que não terão o benefício são aqueles em que se aplica o Imposto Seletivo (IS), como cigarros e bebidas alcoólicas, considerados prejudiciais à saúde.

Estudo realizado pela Câmara dos Deputados mostra que o produto da arrecadação do IBS estará vinculado às despesas e aos fundos visando a manter a mesma proporção existente no texto constitucional em vigor, mediante aplicação de percentual sobre a receita para definir a entrega direta de recursos (fundos constitucionais, seguro-desemprego, BNDES) ou piso mínimo de gastos (saúde, educação). Dessa forma, mantêm-se as vinculações de ICMS e ISS previstas nas legislações estaduais e municipais existentes

até a data da promulgação da Emenda Constitucional, em mesmo percentual, sobre a receita do IBS, até estados e municípios adaptarem suas legislações.

Veja-se, portanto, uma enorme mudança no sistema tributário estadual e municipal e no próprio federalismo fiscal. Estados e Municípios deixarão de fazer a gestão de impostos exclusivos e deverão observar as determinações impostas pelo **Conselho Gestor do IBS**, que entre outras atividades:

- Reterá o saldo acumulado de créditos do IBS, não compensados pelos contribuintes e não ressarcidos, juntamente dos valores referentes ao cashback.
- Criará regras de distribuição do produto da arrecadação do IBS entre Estados, Distrito Federal e Municípios.
- Editará regulamento único, uniformizando a interpretação e a aplicação da legislação do IBS.
- Decidirá o contencioso administrativo.

O Comitê Gestor do IBS será entidade pública sob regime especial, mantendo independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. O Comitê **será financiado por percentual do IBS destinado a cada ente federativo**. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios terão representação paritária nas instâncias de deliberação do Comitê Gestor, com a seguinte composição: 27 membros representando cada Estado e o DF; 27 membros representando o conjunto dos Municípios e o DF (sendo 14 representantes com base nos votos de cada Município e 13 representantes com base nos votos dos Municípios, ponderados pelas respectivas populações).

As deliberações do Comitê Gestor do IBS serão aprovadas com votos da maioria absoluta dos representantes dos Estados e do Distrito Federal, e de representantes dos Estados e do DF que correspondam a mais de 50% da população do país.

E com relação ao conjunto dos Municípios (incluindo o DF), as deliberações partirão da maioria absoluta de seus representantes. Será assegurada a alternância na Presidência do Comitê Gestor entre o conjunto dos Estados, DF e Municípios. Além disso, ainda no que se refere ao Comitê Gestor do IBS:

- O controle externo do Comitê Gestor será realizado por meio de órgão colegiado composto pelos TCES, TCMS e Conselhos de Contas Municipais.
- A fiscalização, o lançamento, a cobrança e a representação administrativa ou judicial do IBS serão realizadas pelas administrações tributárias e procuradorias de Estados, DF e Municípios. Essas competências deverão ser exercidas por servidores de carreira.
- A estrutura e a gestão do Comitê Gestor, sua organização e funcionamento serão estabelecidos em seu Regimento Interno.
- O Presidente do Comitê Gestor do IBS deverá ter notórios conhecimentos de administração tributária e será nomeado por maioria absoluta do Senado Federal, após indicação.
- O Comitê Gestor, a administração tributária da União e a PGFN compartilharão informações fiscais relacionadas ao IBS, podendo implementar soluções integradas para a administração e cobrança do imposto.
- A forma de distribuição do IBS irá observar indicadores de preservação ambiental e indicadores de melhoria de resultados de aprendizagem, a serem estabelecidos em leis estaduais.

Cumpram também ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgará os conflitos entre entes federativos em relação ao IBS e julgará também as questões originárias de ações do Conselho Gestor do IBS.

Outras alterações importantes no Sistema Tributário Nacional, e que atingirão também o DF, se referem ao IPVA e ao ITCD: com relação ao IPVA, o imposto passará a incidir sobre veículos aquáticos e aéreos, com alíquotas diferenciadas em função do tipo, valor do veículo e do impacto ambiental.

Quanto ao ITCD, o imposto relativo a bens móveis, títulos e créditos competirá ao Estado de domicílio do *de cujus*, ou onde estiver domiciliado o doador; será progressivo em razão do quinhão, do legado ou da doação; não incidirá sobre as transmissões e doações para instituições sem fins lucrativos, com finalidade e relevância pública ou social.

Os Municípios e o DF também poderão instituir contribuições para custeio da iluminação pública, monitoramento de segurança e preservação de logradouros públicos, a partir de lei local.

A Contribuição sobre bens e serviços – CBS unifica, conforme já asseverado, os dois impostos federais sobre o faturamento (PIS e COFINS) deslocando a base de arrecadação do faturamento para o valor adicionado, criando um IVA federal, unificando as alíquotas entre vários setores, buscando trazer mais neutralidade ao sistema. Além disso, fica vedada a inclusão do ICMS e do ISS na base de cálculo da CBS, conforme entendimento do STF, que vem determinando a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS-COFINS. A base de cálculo da CBS será a arrecadação bruta que terá descontada os impostos pagos no processo produtivo. O conceito de arrecadação bruta exclui alguns itens da base de arrecadação da empresa e diminui o potencial de conflito tributário (GOTO e PIRES, 2020).

De acordo com as novas regras tributárias, as alíquotas padrão de PIS, Cofins e IPI utilizadas pelos regimes de tributação do Lucro Presumido e Lucro Real se extinguirão junto ao tributo e a CBS terá uma alíquota única

de incidência sobre as vendas, compondo a alíquota total e padrão do IVA (IVA = CBS + IBS).

Dessa forma, se uma empresa estiver registrada no IBS e comprar mercadorias ou serviços para consumo, ou para revenda a um cliente final, ela poderá obter um reembolso do imposto pago sobre essas compras. Dessa forma, quando uma fábrica vende um produto a um atacadista, ela incluirá o IBS no preço. Quando o atacadista vender o produto a um varejista, o IBS é adicionado novamente. Mas o atacadista poderá solicitar o reembolso do IBS pago à fábrica. O IBS cobrado nesse estágio incidirá apenas sobre o valor agregado - a diferença entre o que o atacadista paga ao fabricante e o preço de venda ao varejista. Já os consumidores finais não poderão receber o reembolso do imposto, pois são os últimos dessa cadeia. Portanto, o valor que o poder público arrecadar será igual à quantidade paga na última transação.

O Imposto Seletivo – IS, de acordo com a Agência de Notícias da Câmara dos Deputados, deverá ser adotado por meio de lei complementar, mas suas alíquotas serão estabelecidas por lei ordinária e deverá obedecer aos princípios da anterioridade (publicação no ano anterior ao de sua validade) e da noventena.

Inicialmente pensado para substituir o IPI, o IS não incidirá sobre todos os produtos industrializados, devendo ser cobrado pela produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos definidos em lei complementar.

O novo tributo não será cobrado nas exportações e poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos, integrando essa base de cálculo do ICMS e do ISS, enquanto ainda vigentes, e do IBS e da CBS.

Na lista do governo, inicialmente estão produtos que serão taxados com o IS como: cigarros; bebidas alcoólicas; pesticidas; bebidas e alimentos com alto teor de açúcar (em análise); produtos considerados prejudiciais ao meio ambiente; veículos poluentes. Ainda com relação ao Imposto Seletivo, de acordo com a Câmara dos Deputados:

- não incidirá sobre energia elétrica e telecomunicações;
- alíquotas poderão ser em percentagem ou por unidade de medida do produto (m<sup>3</sup>, por exemplo); e
- na extração, a alíquota máxima será de 1% do valor de mercado do produto.

Trata-se de imposto monofásico com cálculo externo, alíquotas estabelecidas pelo Congresso Nacional e sujeito à regulação por meio de Lei Ordinária. Será aplicado nas atividades de extração (no mercado nacional ou internacional), sendo a alíquota limitada a 1% do valor de mercado do produto. Haverá isenção para **algumas exportações**, telecomunicações, energia e produtos, além de serviços que deverão ser beneficiados com uma alíquota reduzida.

Conforme asseverado, o IS incidirá também sobre a extração de bens minerais (minério de ferro, petróleo e gás natural) inclusive quando exportados. Tal medida, de acordo com especialistas do setor, poderá trazer prejuízos a competitividade do Brasil diante do resto do mundo, com desvantagens para a Balança Comercial brasileira.

Cumprindo ainda ressaltar que Lei Complementar Federal definirá as operações beneficiadas com redução de 60% (sessenta por cento) das alíquotas do IBS e do CBS, entre as relativas aos seguintes bens e serviços:

- I - serviços de educação;
- II - serviços de saúde;

- III - dispositivos médicos;
- IV - dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência;
- V - medicamentos;
- VI - produtos de cuidados básicos à saúde menstrual;
- VII - serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano;
- VIII - alimentos destinados ao consumo humano;
- IX - produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda;
- X - produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura;
- XI - insumos agropecuários e aquícolas;
- XII - produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional;
- XIII - bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética.
- XIV - redução em 100% (cem por cento) da alíquota da contribuição do CBS para serviços de educação de ensino superior nos termos do Programa Universidade para Todos (Prouni), instituído pela Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005;

Lei Complementar estabelecerá também as operações beneficiadas com redução de 30% (trinta por cento) das alíquotas do IBS e do CBS relativas à prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional.

Determinados produtos e serviços poderão ser submetidos a um tratamento específico na cobrança dos IVAs. Poderão ser contemplados, por exemplo, por alterações na base de cálculo dos tributos e nas alíquotas:

- combustíveis e lubrificantes;
- serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos (como as loterias);
- cooperativas;
- serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, bares, agências de viagens e turismo e restaurantes e aviação regional;
- missões diplomáticas e representações de organismos internacionais;
- serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário, hidroviário e aéreo;
- setor de eventos;
- atividades esportivas desenvolvidas por Sociedades Anônimas do Futebol (SAFs).



#### **4. Período de Transição**

A Reforma Tributária, para sua efetivação, conforme já asseverado, dependerá da publicação de leis complementares federais que irão regulamentar dispositivos da EC 132/2023. Haverá um período de 7 (sete) anos, quando os tributos atuais em nível estadual (ISS, ICMS) irão conviver com o novo IBS. Essa transição terá início em 2026 e deverá encerrar em 2033.

Durante esse período, as alíquotas do ICMS e do ISS serão reduzidas gradativamente, com o incremento das alíquotas do IBS na mesma proporção da redução dos antigos impostos. Nesse sentido, de acordo com estudos elaborados pela Câmara dos Deputados, até o exercício de 2033 deve-se manter constante (ou ao menos não aumentar) a carga tributária nos entes subnacionais.

Quanto ao ICMS e ao ISS, a transição de 2029 a 2032 para sua extinção ocorrerá com diminuição gradativa de suas alíquotas vigentes, reduzindo-se em iguais proporções os benefícios e incentivos vinculados.

Assim, as alíquotas serão equivalentes às seguintes proporções daquelas vigentes em cada ano:

90% em 2029;

80% em 2030;

70% em 2031;

60% em 2032.

A partir de 2033, o ICMS e o ISS serão extintos e o Senado Federal estipulará as alíquotas de referência do IBS. No período de 2029 a 2033, essa alíquota será usada para recompor a carga tributária diminuída dos impostos atuais, de acordo com a Agência Câmara de Notícias.

Será instituído o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional – FNDR visando a redução das desigualdades regionais e sociais por meio de fomento a investimentos produtivos e conservação do meio ambiente. Há previsão de um montante de R\$ 8 bilhões que serão distribuídos para Estados, Municípios e para o DF em 2029 e mais R\$ 40 milhões em 2032.

Os recursos do FNDR serão distribuídos aos Estados e ao DF pelo critério populacional (30% do Fundo) mais 70% correspondente a participação de cada ente no FPE, conforme cálculo realizado anualmente pelo Tribunal de Contas da União - TCU.

O FNDR será utilizado na realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura, fomento de atividades produtivas para a geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras, e ações com vistas ao desenvolvimento científico, tecnológico e de inovação.

Além disso, a União Federal irá criar um Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais - FCBF, em um montante estimado de R\$ 160 bilhões, para contrabalançar a redução dos benefícios fiscais concedidos por meio do ICMS.

Entre 2025 e 2032, conforme proposta do Poder Executivo, a União entregará ao FCBF recursos que corresponderão aos seguintes valores, atualizados, de 2023 até o ano anterior ao da entrega, pela variação acumulada do IPCA ou de outro índice que vier a substituí-lo:

- I - em 2025, a R\$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais);
- II - em 2026, a R\$ 16.000.000.000,00 (dezesesseis bilhões de reais);
- III - em 2027, a R\$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);
- IV - em 2028, a R\$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);
- V - em 2029, a R\$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);
- VI - em 2030, a R\$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);
- VII - em 2031, a R\$ 16.000.000.000,00 (dezesesseis bilhões de reais);

VIII - em 2032, a R\$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais).

Os recursos desse Fundo serão utilizados para compensar a redução do nível de benefícios onerosos do ICMS em razão da substituição do referido imposto pelo IBS. Consideram-se benefícios onerosos as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS.

Será criada também a Cesta Básica Nacional de Alimentos, que considerará a diversidade regional e cultural da alimentação do País e garantirá a alimentação saudável e nutricionalmente adequada, em observância ao direito social à alimentação, previsto no art. 6º da Constituição Federal.

Lei complementar definirá os produtos destinados à alimentação humana que comporão a Cesta Básica Nacional de Alimentos, sobre os quais as alíquotas do IBS e do CBS serão reduzidas a zero. Há uma previsão de isenções de 100% ou 60% das alíquotas para determinados setores ou tipos de produtos, contanto que aquelas aplicadas aos demais sejam aumentadas para reequilibrar a arrecadação da esfera federativa (federal, estadual/distrital ou municipal/distrital).

Entre os setores contemplados com redução de 60% da alíquota estarão os serviços de educação e saúde, medicamentos e equipamentos médicos, transporte coletivo de passageiros, insumos agropecuários, produções artísticas e culturais e alimentos destinados ao consumo humano. Lei Complementar definirá quais os tipos de serviços ou de bens desses setores serão beneficiados.

Já a CBS, passará a ser cobrada a partir de 01.01.2027 pela alíquota plena a ser definida, compensando-se 0,1% em razão da continuidade de cobrança do IBS, que continuará com a distribuição de 0,05% para o Estado e 0,05% para o Município. Também nesta data ficarão extintos o PIS e a Cofins, passando a ter início a cobrança do IS – Imposto Seletivo.

Finalmente, após a promulgação da EC 132/2023, o Poder Executivo deveria encaminhar ao Congresso Nacional:

I - em até 90 (noventa) dias, projeto de lei que reforme a tributação da renda, acompanhado das correspondentes estimativas e estudos de impactos orçamentários e financeiros;

II - em até 180 (cento e oitenta) dias após a promulgação da Emenda, os projetos de lei referidos na Emenda Constitucional;

III - em até 90 (noventa) dias, projeto de lei que reforme a tributação da folha de salários.

## **5. A Regulamentação da Reforma Tributária**

Conforme apresentado nos tópicos anteriores, após a promulgação da EC 132/2023, o Poder Executivo teria até 180 (cento e oitenta) dias, para encaminhar ao Congresso Nacional os projetos de lei referidos na Emenda Constitucional visando a regulamentação da Reforma Tributária.

Dessa forma, o Governo Federal estabelece que um dos projetos terá como foco a regulamentação dos dois novos tributos introduzidos pela reforma tributária: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Já o segundo projeto tratará de aspectos relacionados à administração desses tributos, incluindo a criação do Comitê Gestor do IBS, órgão que reunirá representantes dos Estados e Municípios para gerenciar questões pertinentes ao novo sistema tributário.

Além disso, o Ministério da Fazenda estabeleceu a formação de grupos de trabalho responsáveis por analisar e elaborar os detalhes específicos de implementação da legislação tributária reformada, buscando uma transição suave e gradativa para o novo modelo.

Bem antes do prazo estabelecido na EC 132/2023, em 24 de abril de 2024, o projeto de lei complementar da Lei Geral do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo, foi entregue em cerimônia na Câmara dos Deputados.

Ainda de acordo com o Ministério da Fazenda, os textos dos projetos de regulamentação da Reforma Tributária detalharão as características do IVA a ser implementado, que incidirá sobre bens e serviços em substituição a três tributos federais (PIS, Cofins e IPI), um estadual (ICMS) e um municipal (ISS). Os projetos definirão também normas gerais do IBS e da CBS, como fato gerador (operação que enseja a incidência do tributo), local da operação, base de cálculo, alíquotas, pagamento e não cumulatividade, assim como regras relacionadas à

incidência dos tributos sobre importações, à imunidade das exportações e a seu modelo operacional, além de mecanismos como a devolução personalizada (cashback) do IBS e da CBS para famílias de baixa renda e a Cesta Básica Nacional de Alimentos, e dos regimes específicos e regimes diferenciados previstos na EC 132.

De fato, o Governo Federal tem pressa na aprovação de uma matéria robusta, que modificará as relações entre governos, empresas e cidadãos e que representará, conforme várias exposições de motivos elaboradas pelo Poder Executivo e pelo Poder Legislativo, em ganhos e perdas: alguns entes da federação verão suas receitas próprias serem reduzidas, enquanto outros terão um incremento na arrecadação. Alguns bens e serviços deverão ter suas alíquotas reduzidas, enquanto outros bens e serviços aumentarão seus preços para o consumidor final.

Trata-se, portanto, de um desafio político e uma prova de fogo que os idealizadores da Reforma terão de enfrentar nos próximos anos, ainda que a legislação tenha uma previsão de mais de 50 anos para que a economia em nível estadual e municipal atinja um novo padrão de equilíbrio e eficiência.

Dessa forma, o estágio da regulamentação apresenta-se como momento importante para ajustes e correções necessárias, para que a EC 132/2023 alcance seu propósito de melhorar as relações econômicas no Brasil e não se torne uma norma apenas “para inglês ver”.

## **6. Considerações Finais: perspectivas para a Economia Brasileira**

Todos os normativos apresentados nesse texto, foram descritos com o intuito de esclarecer em relação às mudanças que deverão ocorrer no Sistema Tributário Nacional. Não há dúvidas de que foram elaborados visando aperfeiçoar as relações econômicas entre agentes públicos e privados no Brasil. De fato, a Reforma Tributária apresentada e aprovada em 2023, não foi feita apenas para criar ou substituir tributos, mas foi pensada para mudar significativamente o sistema federativo nacional.

A motivação não foi apenas a simplificação e o aumento da eficiência tributária. A Reforma traz em seu conteúdo a tentativa de criar uma nova forma de organização social e de redistribuição de renda no Brasil. E o Governo Federal se apresenta como avalista dessas mudanças, acenando com compensações que poderão ocorrer ou não ocorrer, tendo em vista a necessidade crescente de recursos federais para atendimento de demandas sociais nas áreas de saúde, segurança e educação, principalmente, além do pagamento de uma dívida gigantesca.

Questões dessa natureza devem ser trazidas à discussão por aqueles que se dedicam ao estudo das finanças públicas. Certamente não será fácil para um Conselho Gestor, por mais qualificado que seja, conciliar interesses de governos estaduais e municipais muitas vezes antagônicos, na medida em que 54 pessoas decidirão sobre a distribuição de recursos entre 27 Estados e aproximadamente 5.700 municípios.

Com relação aos fundos que serão criados para compensar eventuais perdas ou destinados ao desenvolvimento regional, representam despesas que terão como lastro a emissão de títulos federais, sendo, portanto, financiados pelo aumento do endividamento público? Esses gastos não irão comprometer as metas do Novo Arcabouço Fiscal? Quem irá

financiar de fato o cashback para as camadas mais pobres da população: o imposto seletivo sobre “os mais ricos”?

Durante o período de transição entre os impostos, certamente haverá um aumento do “custo Brasil”, na medida em que governos e empresas deverão desenvolver sistemas que recepcionem os novos e os antigos tributos. Ou seja, durante um longo período iremos conviver com dois sistemas tributários. Profissionais de contabilidade, advogados, administradores deverão ser treinados para lidar com uma nova realidade, diferente e mais complexa. Mesmo o inovador split payment<sup>2</sup>, criado para reduzir a sonegação fiscal, importará em custos para empresas e governos até sua total implementação.

No que se refere as prováveis perdas na arrecadação entre vários entes estaduais e municipais, estudos do IPEA (ORAIR e GOBETTI, 2019) mostram que 8 Estados da Federação, na fase inicial da implantação da Reforma Tributária, terão queda nas receitas próprias. Já no caso dos Municípios, de acordo com análises desses autores, a perda de receitas poderá atingir cerca de 15% daqueles entes subnacionais, incluindo grandes centros urbanos (aproximadamente 800 Municípios).

Cumprindo ainda ressaltar que a provável queda na arrecadação e as perdas na participação nas receitas já estão previstas em vários parágrafos da Exposição de Motivos nº 00061/2024 MF, de 31 de maio de 2024 (parágrafos 86,88,96,100,105), instrumento que encaminhou as bases para a regulamentação da Reforma. Já o parágrafo 99 da referida Exposição de Motivos faz referência ao **teto para a perda de receitas**, que não será aplicada aos entes que mais arrecadam receitas em nível nacional, associando nesse caso a eficiência no sistema arrecadatório

---

<sup>2</sup> Na geração do documento financeiro os valores serão repartidos entre os beneficiários, sendo que a parte devida ao fisco será enviada a autoridade tributária no momento do pagamento. Tal medida retirará das empresas uma fonte de financiamento de curto prazo.



local a *distorções injustificáveis na distribuição da receita entre os entes federativos observados no sistema atual*. Ou seja, os entes que mais arrecadam, de acordo com o projeto de regulamentação da Reforma, deverão compensar os que arrecadam menos.

Como os entes estaduais e municipais que perderão receitas irão atender, em um primeiro momento, as demandas sociais em nível local e honrar compromissos assumidos em outra realidade econômica, como o pagamento da dívida? A União Federal está preparada para compensar essas perdas?

A resposta parece estar na aposta em um modelo econômico onde o Estado é capaz de fomentar e geração de emprego e renda, e na certeza de que a Reforma Tributária levará a um aumento no Produto Interno Bruto. A questão que se coloca é quanto tempo será necessário para que essa nova realidade venha a ser sentida na economia brasileira. O projeto de regulamentação da Reforma apresenta 500 artigos distribuídos em 300 páginas. Como ficam os princípios da simplicidade e da transparência nesse caso? A sociedade brasileira já consegue entender como será a operacionalização da Reforma Tributária?

Considerando a importância de um projeto dessa envergadura e a necessidade de modernização do sistema tributário, algumas medidas poderão ser analisadas e discutidas durante a fase de regulamentação. Ao invés de um único Conselho Gestor, por exemplo, poderia ser criado um Conselho para cada Unidade da Federação. Nesse caso, as realidades locais seriam mais bem analisadas e as perdas na arrecadação poderiam ser amenizadas, sendo que os custos para a manutenção desses Conselhos (ou subconselhos) seria uma parcela do IBS, conforme proposta federal para um Conselho Gestor Nacional. No que se refere ao controle governamental, tribunais de contas e ministério público estaduais teriam mantidas suas atribuições e prerrogativas fiscalizatórias em nível local.

A concentração da distribuição e da gestão de receitas do IBS em um único Conselho Gestor, em um país com mais de 200 milhões de habitantes, distribuídos em mais de 5.700 municípios, poderá representar um grande desafio para o sucesso da Reforma.

Questões dessa natureza, que envolvem a simplificação e a operacionalização dos procedimentos, associadas a um necessário pacto social e político, em nosso entendimento, podem representar a diferença entre o sucesso e o fracasso de um projeto que foi elaborado visando a modernização tributária e o desenvolvimento econômico e social do país

## REFERÊNCIAS

ABADO, José Homero. **Descomplica IR | Análise e exemplos de cálculos do IBS e CBS a serem adotados na fase de transição da Reforma Tributária 2023**. Sescon Campinas. Janeiro de 2024. Disponível em <https://sesconcampinas.org.br/descomplica-ir-resumo-pratico-dos-principais-pontos-da-reforma-tributaria-2023-de-interesse-dos-escritorios-e-contadores/> Acesso 25/05/2024.

GOTO, Fábio; PIRES, Manoel. **A contribuição sobre bens e serviços (CBS)**. Observatório de Política Fiscal FGV-IBRE. 2020.

GUERRA, Felipe Matos; GUERRA Maria Vitória Cunha Leal. **Reforma Tributária: Uma Análise Comparativa Entre As Principais Propostas** Revista Paraense de Contabilidade – RPC. ISSN 2526-950X, Belém – PA, V.8, e117 p. 1-12, 2023. DOI: 10.36562/rpc.v8i.117 Disponível em: <https://crcpa.org.br/revistaparaense/index.php/crcpa>

LIMA, Emanoel Marcos; Rezende, Amaury José. **Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer**. Scielo Brasil. Artigos • Interações (Campo Grande) 20 (1) • Jan-Mar 2019 • <https://doi.org/10.20435/inter.v0i0.1609>. Acesso em 08/0/2024.

MUSGRAVE, R. A. **Teoria das Finanças Públicas: um estudo da economia governamental**. 1ª ed. Atlas. 1973

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Gestão Pública**. 4ª ed. Ed. Saraiva. São Paulo. 2021.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; VENTURINI, Marcio Ferreira. **Entendendo o Novo Arcabouço Fiscal**. Brasília. 2023. Disponível em: <https://www.joserobertoafonso.com.br/entendendo-o>.

NUNES, Fabiano da Silva; ARAÚJO, José Evande Carvalho; OLIVEIRA, Marco Antônio Moreira de; PALOS, Aurelio Guimarães Cruvinel de. **Síntese do Conteúdo da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Nota Técnica. Brasília; Fevereiro de 2024.

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. **Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil**. IPEA. Texto para Discussão. Rio de Janeiro, dezembro de 2019.