

REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: SIMPLIFICAÇÃO E MODERNIZAÇÃO DO SISTEMA COM A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023

TAX REFORM IN BRAZIL: SIMPLIFICATION AND MODERNIZATION OF THE SYSTEM WITH CONSTITUTIONAL AMENDMENT Nº 132/2023

AMANDA VIEIRA HARZHEIM

Bacharel em Direito pela Universidade Comunitária da Região de Chapecó – Unochapecó. Mestranda em Direito no Programa de Pós-graduação *stricto sensu*, da Unochapecó, na linha de pesquisa Estado, Desenvolvimento e Direito da Inovação.
amanda@degasperitonin.adv.br

Resumo: A presente pesquisa analisa um dos pontos-chaves previstos na Reforma Tributária, consistente na simplificação da tributação sobre consumo, a partir da criação do Imposto Sobre Bens e Serviços, e da Contribuição sobre Bens e Serviços, os quais farão parte da base do Imposto Sobre Valor Agregado. O objetivo da pesquisa consiste em analisar as alterações trazidas pela Emenda Constitucional 132/23, concentrando em quais alterações, para simplificação e transparéncia da malha tributária, foram promovidas. A metodologia empregada concentrou-se no método dedutivo, partindo da análise de pareceres legislativos do Senado Federal, estudos e pesquisas sobre o tema. A forma de tributação sobre o consumo e contribuições, antes da reforma, não ocorria de maneira uniformizada, podendo, a tributação ser cumulativa ou não cumulativa. Cada tributo podia conter sua própria base de cálculo, a não-cumulatividade era parcial, mesmo existindo vedação por princípio constitucional. As regras variam para cada tributo, existindo, inclusive, regras específicas para cada estado e município, diversos regimes especiais e exceções. A simplificação da malha tributária deve ocorrer com a instituição do IBS e a CBS, como tributos do tipo IVA, que possuem como características principais, uma base ampla de incidência, abrangendo todas as operações com bens materiais e imateriais, inclusive direitos, e serviços. Com a modificação na forma de tributação, sobre os bens e serviços e da contribuição social, o sistema

Abstract: This research analyzes one of the key points provided for in the Tax Reform, which is the simplification of taxation on consumption, based on the creation of the Tax on Goods and Services, and the Contribution on Goods and Services, which will form part of the basis of the Value Added Tax. The aim of the research is to analyze the changes brought about by Constitutional Amendment 132/23, focusing on which changes were made to simplify and make the tax system more transparent. The methodology employed focused on the deductive method, based on the analysis of legislative opinions from the Federal Senate, studies and research on the subject. The form of taxation on consumption and contributions, before the reform, was not uniform, and taxation could be cumulative or non-cumulative. Each tax could have its own calculation basis, and non-cumulative taxation was partial, even though it was prohibited by constitutional principle. The rules vary for each tax, including specific rules for each state and municipality, various special regimes and exceptions. The tax system should be simplified with the introduction of the IBS and CBS, as VAT-type taxes, whose main characteristics are a broad tax base, covering all transactions involving tangible and intangible goods, including rights, and services. With the change in the form of taxation on goods and services and the social contribution, the Brazilian tax system will be simpler and more transparent, since VAT will be levied on a broad base of goods and services

tributário brasileiro fica mais simples e transparente, uma vez que o IVA incidirá, de maneira unificada, sobre uma base ampla de bens e serviços. IVA incidirá, de maneira unificada, sobre uma base ampla de bens e serviços.

Palavras-chaves: contribuição sobre bens e serviços; Emenda Constitucional 132/23; imposto sobre bens e serviços; imposto sobre valor agregado.

Sumário: 1. Introdução - 2. Alterações promovidas pela EC Nº 132/2023: simplificação da tributação sobre o consumo - 3. Considerações finais - 4. Referências.

1. INTRODUÇÃO

Caracterizado como alicerce da nação, o sistema tributário dos países é a principal fonte de recurso do Estado de Direito, instrumento indispensável ao desenvolvimento deste e, também, ferramenta de combate à desigualdade social.

Há mais de 57 anos (em 1966), o sistema tributário nacional foi estruturado para um contexto e condições da época.

Ocorre que, desde a promulgação do Código Tributário Nacional, a sociedade brasileira passou por diversas transformações, inclusive, o primeiro regime tributário foi instituído durante o período da ditadura militar no Brasil,¹ em que o Estado era governado de forma rígida, fato, que, influenciou diretamente na legislação tributária.

Após o fim do regime militar, com a promulgação da Constituição Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), sucederam-se períodos de mudanças estruturais no país, surgindo novos cenários tributários frente ao desenvolvimento e expansão da indústria, empresas e sociedade em geral. Entretanto, o regime fiscal vigente tornou-se oneroso, complexo e incapaz de enfrentar os desafios de uma nova sociedade e uma competição cada vez mais acirrada, seja no mercado externo quanto no mercado interno.

Nesse sentido é o relatório Doing Business 2021,² realizado pelo Banco Mundial, o qual aduz que o sistema tributário brasileiro é complexo e extremamente burocrático para o contribuinte e, especialmente, para as empresas, uma vez que passam por diversas etapas e procedimentos para serem registradas ou obter alvarás para construção, por exemplo, do que na maioria das economias mundiais. Além disso, o número de procedimentos que os empresários precisam realizar para abrir seu negócio ou obter alvará está entre os mais altos do mundo (Banco Mundial, 2021, p. 5).

in a unified manner. VAT will be levied, in a unified manner, on a broad base of goods and services.

Keywords: Constitutional Amendment 132/23; contribution on goods and services; tax on goods and services; value added tax.

¹ A duração dos regimes militares implantados a partir de 1964 em alguns países da América do Sul foi a seguinte: Brasil-21 anos (1964-1985). (Germano, 2011, p. 48).

² O *Doing Business Subnacional Brasil 2021* foi produzido pelo Grupo Banco Mundial a pedido da Secretaria-Geral da Presidência da República do Brasil, com o patrocínio da Confederação Nacional de Bens, Comércio e Turismo (CNC), da Federação Brasileira de Bancos (Febraban) e do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae).

Ainda, o relatório aponta outro problema na malha tributária brasileira. Verifica-se que, nas 27 localidades analisadas,³ as empresas gastam em média 1.493 horas, por ano, para cumprir com suas obrigações tributárias, mais do que em qualquer outro lugar do globo. Destacou que as questões tributárias têm enorme impacto sobre o congestionamento dos tribunais, constituindo 70% das ações pendentes de execução judicial no país (Banco Mundial, 2021, p. 5).

Se não bastasse, outra incoerência do sistema tributário brasileiro consiste na alta carga tributária, definida como a razão entre a arrecadação de tributos e o Produto Interno Bruto (PIB), bem como a cobrança excessiva de impostos que, por sua vez, aumenta a arrecadação do Estado, mas impacta diretamente no lucro das empresas e no custo de vida da sociedade, o que acaba por afetar significativamente a capacidade de sobrevivência destas.

Conforme leciona Machado (2004, p. 46), além de elevada, a carga tributária brasileira está aumentando. Todos os dias um novo tributo é criado, quando não são elevadas as alíquotas e, com isso, a arrecadação bate novos recordes.

Não obstante, a população brasileira não receber a contraprestação pelo pagamento da elevada carga tributária, não há implementação e uso das arrecadações para os avanços de obras e programas sociais.

A tributação sobre consumo conta com problemas como a cumulatividade, complexidade e a presença do federalismo fiscal, gerando disputa entre os Estados.

Nesse sentido, a estrutura tributária brasileira, com inúmeras formas de tributação, como impostos sobre a renda, valor adicionado, patrimônio, além de taxas de serviço, contribuições parafiscais, adicionais sobre tarifas, entre outros, torna absolutamente complexa a fiscalização da cobrança dos tributos, bem como aumenta os custos com planejamento tributário, e para o próprio Poder Público, o que não resolve mas aprofunda as desigualdades entre contribuintes.

O itinerário proposto a fim de solucionar as distorções na tributação do consumo foi previsto na Reforma Tributária (EC 132/23) com a implementação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA). O IVA é um imposto cuja cobrança ocorre durante todas as etapas do processo de produção e comercialização, sendo que, para cada uma delas, está afiançado crédito referente ao imposto debitado na etapa anterior. Este tipo de tributação caracteriza-se pela neutralidade, haja vista que sua incidência independe da organização do processo produtivo.

A alteração da tributação indireta no Brasil a favor de um IVA tem, portanto, potencial de solucionar o problema da cumulatividade da tributação, além de simplificar o processo de tributação dos bens e serviços, ainda analisa a estrutura tributária

³ O *Doing Business Subnacional Brasil 2021* mediu os 26 estados do país e o Distrito Federal nas áreas de abertura de empresas, obtenção de alvarás de construção, registro de propriedades, pagamento de impostos e execução de contratos. Os estados são medidos por meio de suas capitais.

brasileira ao longo do tempo e apresenta como proposta de modificação para tributação do consumo, a distribuição de competências por meio da especialização das bases de incidência (Passos; Guedes; Silveira, 2018, p. 99).

Conforme Fagnani e Rossi (2018, p. 145), a reforma tributária deve estar no centro dos projetos de desenvolvimento social. Ela é funcional ao projeto e aos seus vetores de crescimento econômico em dois aspectos. Em primeiro lugar, na promoção da distribuição de renda, o que amplia a renda das famílias e estimula o mercado interno. Em segundo lugar, no financiamento do investimento social, outro vetor dinâmico do desenvolvimento.

Dessa forma, objetivo deste estudo consiste em analisar o sistema tributário brasileiro sob a ótica das alterações trazidas pela Emenda Constitucional, traçando os pontos da Reforma Tributária, expondo um panorama geral das mudanças e inovações instituídas, apresentando as fases da reforma tributária, o conteúdo da reforma e os novos princípios incluídos por este, o Imposto sobre Valor Agregado (IVA Dual), a mudança na forma de arrecadação do tributo: tributação no destino, criação e implementação do Imposto Seletivo.

2. ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA EC Nº 132/2023: SIMPLIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Originada da Proposta de Emenda à Constituição Nº 45/2019, a Emenda Constitucional Nº 132/2023 altera estruturalmente o Sistema Tributário Nacional.

O foco principal da reforma era trazer ao sistema tributário brasileiro simplificação, transparência, agilidade, facilidade, ocasionando uma desburocratização e redução nas onerações demaisadas presentes na malha tributária, permitindo ao Brasil um avanço industrial-empresarial, bem como de toda a sociedade.

Um dos pontos chaves da reforma, consiste na simplificação da tributação sobre consumo, com a criação do Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), cuja competência para tributar é dos estados e dos municípios, e, da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, em substituição a cinco impostos, quais sejam: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), Imposto sobre produtos industrializado (IPI), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), trazendo consigo a perspectiva de redução do contencioso tributário.

A Reforma Tributária introduz o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) no sistema tributário nacional, substituindo 5 tributos: PIS, Cofins, ICMS, ISS e IPI.

O IVA consistirá em um tributo de padrão internacional, composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), federal, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), com gestão compartilhada entre estados e municípios. O CBS substitui PIS, Cofins e IPI, enquanto o IBS substitui o ICMS e o ISS.

A composição do IBS e da CBS formará o Imposto Sobre Valor Agregado (IVA), de padrão internacional, com ampla base de incidência, não cumulatividade plena, legislação uniforme, cobrança da tributação no destino, desoneração de investimentos e exportações, entre outros.

As principais características do CBS e do IBS, seguindo recomendações da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico e do Banco Mundial, são: base ampla de incidência; tributação no destino; não cumulatividade plena; legislação uniforme; cobrança por fora; rápida devolução dos créditos acumulados; desoneração dos investimentos; desoneração das exportações; e incidência sobre importações.

A criação deste imposto (IVA) uniforme e de base ampla, permitirá que, o valor que cada empresa paga na cadeia produtiva, gera um crédito tributário e o imposto no final será cobrado apenas no consumo.

Esse imposto é adotado por mais de 174 países, tendo sido observados por estudiosos da área bons resultados econômicos com a adoção desse imposto.

Smart & Bird (2009, p. 80) avaliaram o impacto da substituição, em várias províncias do Canadá ao longo da década de 2000, de um tributo sobre vendas por um IVA. Essa reforma levou a aumentos nos investimentos em ativos fixos realizados pelas empresas.

As principais vantagens, observadas e pontuadas pelos acima referidos autores, com a adoção deste desse sistema são: a) Desoneração da cadeia produtiva acabando com a cumulatividade, o que estimula a agregação de valor na cadeia de produção; b) deslocação da tributação da produção para o consumo, desonerando investimentos e exportações aumentando a competitividade da economia; c) combate à sonegação porque para gerar o crédito a empresa tem que emitir nota fiscal; d) redução do espaço para a guerra fiscal tendo em vista que o imposto passará a ser cobrado no destino; e) maior simplificação com a redução do número de alíquotas, redução da quantidade de regimes especiais e harmonização da legislação que reduz o custo de conformidade.

Nessa esteira, o modelo de administração do IVA adotado pelo Canadá consiste em HST (*Harmonized Sales Tax*), se opera pelo governo federal, que administra e recolhe o imposto sobre todas as operações (intra e interestadual) e distribuiu a arrecadação entre as províncias, existindo uma única lei federal. O contribuinte aplica a alíquota com base na província de destino e paga ao governo federal.

Assim, como o Imposto sobre o Valor Agregado incidirá de forma não cumulativa, ou seja, somente sobre o que foi agregado em cada etapa da produção de um bem ou serviço, excluindo valores pagos em etapas anteriores, pode se concluir que esta forma de tributação acaba com a incidência de impostos em cascata, um dos problemas históricos do sistema tributário brasileiro.

O mencionado imposto incidirá sobre todos que fazem parte da cadeia produtiva, porém, o cálculo será diferente da forma que é praticada atualmente no Brasil, pois, a partir do IVA, cada participante da cadeia irá pagar a taxa de imposto sobre o valor que agregou ao produto. Ou seja, o responsável pelo pagamento em cada etapa desconta o valor do imposto que já foi pago em etapas anteriores, através do crédito de IVA. Isso permitirá que a empresa pague apenas a diferença entre o valor do imposto cobrado na etapa atual e o valor do imposto já pago anteriormente.

Um dos principais pontos que serão trazidos com a implementação do imposto sobre valor agregado, diz respeito a reorganização do sistema tributário pátrio, com objetivo de se ter uma base mais equilibrada entre os setores da economia.

Dessa forma, pretende-se garantir a execução de políticas públicas com base mais justa e racional, que garanta arrecadação e financiamento de políticas públicas. Por consequência da simplificação trazida pelo imposto, pretende-se facilitar a fiscalização do Fisco.

Com a Reforma Tributária, os novos impostos, CBS e o IBS, pertencerão ao estado e ao município onde o bem ou serviço é consumido, pondo fim à guerra fiscal, ao reduzir a disputa entre os entes federativos pela atração de novos investimentos e empreendimentos por meio da concessão de benefícios fiscais (desonerações tributárias).

Com a implementação da tributação no destino, ao sistema de tributação brasileiro, o montante dos tributos pagos deixará de se acumular na origem produtiva e se deslocará para onde o consumidor final estiver, ocasionando uma melhor distribuição de renda.

O princípio do destino beneficiará, portanto, os Estados e Municípios menos desenvolvidos, promovendo uma redistribuição de receitas e reduzindo as desigualdades regionais.

A adoção do modelo de tributação de bens e serviços no destino, por meio do qual a arrecadação da tributação deixará de se concentrar na origem, onde a maioria das grandes empresas, investidores e contribuintes se encontram, passará do local da produção para o local do consumo, beneficiando aqueles estados e municípios menos desenvolvidos, promovendo a redistribuição de receitas e reduzindo as desigualdades regionais.

A EC 132/23, acrescentou ao inciso VIII do Artigo 153 da CRFB/88, que trata dos impostos de competência privativa da União, permitindo, assim, a instituição do Imposto Seletivo – IS, que incidirá sobre a produção, comercialização ou a importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

O Imposto Seletivo está previsto no Artigo 153, inciso VIII e §6º da CRFB/88,⁴ que determinou sua instituição por lei complementar, mas autorizou a modificação de alíquota por lei ordinária e por medida provisória, por conseguinte.

O imposto seletivo, gradativamente, irá substituir o Imposto sobre Produtos Industrializados, e, será usado como desincentivo a produtos e serviços prejudiciais à saúde, como bebidas alcoólicas e cigarros, bem como prejudiciais à sustentabilidade ambiental.

O imposto seletivo alinha-se ao Princípio da Seletividade, previsto no ordenamento jurídico nacional, aplicado no IPI⁵ e no ICMS.⁶ O Princípio da Seletividade, determina que produtos cujo consumo se deseja desestimular, gravosos à saúde e ao meio ambiente em geral, sejam tributados de maneira mais gravosa.

Conforme relatou a Câmara dos Deputados, ao Imposto Seletivo serão aplicadas as seguintes regras: será monofásico; não incidirá sobre as exportações; não integrará sua própria base de cálculo, mas poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos; não serão incluídos em sua base de cálculo os tributos ICMS, ISS, IBS e CBS; integrará a base de cálculo do ICMS/IBS e da CBS; no caso da extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação e terá alíquota máxima de 1% do valor de mercado do produto. Ainda, poderá incidir sobre operações relativas a derivados de petróleo, combustíveis e minerais a depender do que será definido por Lei Complementar.

Embora muitos detalhes dependam de lei complementar, e os tributos novos comecem a ser cobrados em 2026, já a partir da promulgação da futura Emenda Constitucional o Executivo federal poderá encaminhar medida provisória criando o imposto seletivo. A partir de 2027, quando a maioria das alíquotas do IPI deverão ser zeradas, poderá ser cobrado o Imposto Seletivo sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Parte da receita será compartilhada com estados e municípios.

Esse imposto irá coexistir com o IPI até 2033, quando este último será extinto. Entretanto, o imposto seletivo não incidirá sobre produtos tributados pelo IPI, devendo ser cobrado pela produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos definidos pela MP, podendo ainda ser cobrado no mesmo ano de sua criação ou ter as alíquotas mudadas por decreto dentro do mesmo exercício.

⁴ Compete à União instituir impostos sobre: [...] VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei complementar. [...] § 6º O imposto previsto no inciso VII do *caput* deste artigo: I - não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações; II - incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço; III - não integrará sua própria base de cálculo; IV - integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos Arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V; V - poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos; VI - terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem; VII - na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto.

⁵ O Princípio da Seletividade do IPI encontra previsão no Art. 153, § 3º, I, da CRFB/88.

⁶ O Princípio da Seletividade no ICMS é previsto no Art. 155, § 2º, III, da CRFB/88.

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.

A reforma tributária foi prevista para ocorrer em três etapas, de forma gradual, para melhor adesão do sistema tributário brasileiro às mudanças e inovações legislativas e organização e implementação das normas. A primeira fase consiste na reforma sobre a forma de consumo, buscando a simplificação do sistema tributário nacional por meio da unificação de impostos já existentes. Todos os tributos cobrados sobre compras ou contratação de serviços seriam, basicamente, calculados de forma conjunta e padronizada pelo Imposto sobre Bens e Serviços e pela Contribuição sobre Bens e Serviços. A segunda fase prevê reforma sobre a renda e a folha de pagamento, lucros, dividendos. A terceira fase deve ocorrer simultaneamente às demais fases, com ajustes na tributação sobre o patrimônio.

Após a aprovação das Leis complementares, será necessário pelo legislador infraconstitucional elaborar uma série de normas infralegais, que consistem em Instruções Normativas, Portarias, decretos e demais atos necessários para operacionalizar a Reforma. Tais atos são necessários para detalhar e interpretar o que está previsto nas Leis, bem como para criar ou adaptar alterações em documentos fiscais, entrega de declarações e demais obrigações acessórias.

A segunda fase da Reforma será acerca da tributação sobre a renda, com um projeto de lei para a reforma dos impostos sobre a renda, lucros, dividendos e patrimônios. Essa fase, por se tratar de projeto de lei e não de Proposta de Emenda Constitucional, como na primeira fase da reforma tributária, o trâmite deverá ser mais célere, eis que admite quórum simplificado e aprovação em turno único.

A reforma tributária foi fruto de mais de três décadas de debate entre doutrinadores e legisladores, especialistas da área tributária, profissionais e estudiosos das áreas do direito, economia e contabilidade, a Proposta de Emenda à Constituição Nº 45/2019, foi aprovada, inicialmente, na Câmara dos Deputados, em 7 de julho de 2023, depois, com modificações, no Senado Federal, em 8 de novembro de 2023, e novamente na Câmara dos Deputados, em 15 de dezembro de 2023.

Extrai-se dos pontos principais do parecer emitido pelo Senado Federal (Brasil, Senado Federal, 2024, p.p 20-40), que a Emenda Constitucional previu: a extinção e substituição de cinco tributos atualmente existentes, a Contribuição para o Programa de Integração Social, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Imposto sobre Operações Financeiras. O Imposto Sobre Produtos Industrializados foi 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 nesse polo industrial.

Como já visto, os cinco mencionados impostos serão gradativamente substituídos pelo Imposto sobre Bens e Serviços, cuja competência será compartilhada entre os Estados, Distrito Federal e os Municípios, pela Contribuição sobre Bens e Serviços, de competência da União, e pelo Imposto Seletivo, incidente sobre alguns bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, de competência da União.

As legislações do IBS e da CBS observarão as mesmas regras, como fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, e regras de não cumulatividade e de creditamento.

A Emenda Constitucional também previu a criação de dois novos fundos constitucionais, quais sejam: o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR) e o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-fiscais (FCBF), cujos recursos estão excetuados das regras fiscais.

O Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional tem como objetivo reduzir as desigualdades regionais e sociais, mediante a entrega de recursos aos Estados e ao Distrito Federal, priorizando ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono. Além disso, o fundo tem previsão para realizar estudos, projetos e obras de infraestrutura; fomentar atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras; e, promover ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação.

Os aportes de recursos serão feitos exclusivamente pela União, em valores que iniciam em oito bilhões de reais, em 2029, e aumentam progressivamente a cada ano, até chegar a sessenta bilhões de reais, a partir de 2042. Os recursos recebidos desse fundo serão partilhados de acordo com o seguinte critério: 30% proporcional à população e 70% proporcional ao Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal, cujo cálculo será realizado pelo Tribunal de Contas da União.

A Emenda Constitucional, também, trouxe modificações relativas ao Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), à Contribuição de Iluminação Pública (Cosip) e à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de combustíveis (CIDE-Combustíveis).

O ITCMD passa a ser progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação e a competência para sua cobrança sobre bens móveis, títulos e créditos é transferida ao Estado de domicílio do *de cuius*. Ainda, são criadas regras, válidas até ser publicada lei complementar sobre a matéria, que permitem a cobrança do ITCMD nos casos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, e, o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Por sua vez, o IPTU terá a sua base de cálculo atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal.

Em relação ao imposto sobre veículos, a mudança é que o imposto passa a incidir sobre veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, com exceção de aeronaves agrícolas; aeronaves de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros (empresas comerciais); embarcações comerciais de transporte aquaviário; embarcações voltadas à pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência; plataformas suscetíveis de se locomover 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); 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.

Quanto à Cosip, ampliam-se as possibilidades de aplicação do valor com ela arrecadado para a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública, e não apenas para o custeio desse serviço; o custeio, a expansão e a melhoria de sistemas de monitoramento de vias e logradouros públicos.

Por fim, quanto à CIDE-Combustíveis, passa-se a admitir que o valor com ela arrecadado seja destinado ao pagamento de subsídios a tarifas de transporte público coletivo de passageiros.

Durante o período de transição, as alíquotas de referência do IBS e da CBS serão revisadas anualmente pelo Senado Federal com vistas à manutenção da carga tributária. As alíquotas de referência do IBS e da CBS serão fixadas pelo Senado Federal. Essas alíquotas prevalecerão caso os entes federativos não fixem suas próprias alíquotas em lei específica.

Acerca das normas principiológicas de Direito Tributário, a emenda trouxe enumeração dos princípios do sistema tributário: simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente; previsão de que o IBS e a CBS serão informados pelo princípio da neutralidade; determinação para que as alterações na legislação tributária busquem atenuar efeitos regressivos;

Também, trouxe a redação da ampliação da imunidade dos templos de qualquer culto, passando a abranger as entidades religiosas e a incluir as organizações assistenciais e benficiantes religiosas; proibição da cobrança de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços dos Correios.

Ainda, tratou de diversas outras matérias, como instituição de contribuições sociais, prorrogação de benefícios e desvinculação de receitas, regras para as carreiras fiscais, ajustes de contratos existentes e atribuição de competência de julgamento de causas relativas aos novos tributos.

Nesse sentido, o Ministério da Fazenda, pela Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária, no ano de 2024, elaborou uma apresentação sobre os principais pontos de mudanças em razão da EC 132/2023, cujas ideias principais estão expressadas a seguir.

A nova emenda determinou a criação de regimes favoráveis para determinados bens e serviços, nos setores do agronegócio e alimentos; cultura e esporte; educação; saúde; transporte, entre outros. Já em relação a regimes específicos, que são aqueles em que o modelo de apuração difere do padrão do IVA, e não significando um regime mais benéfico, como: combustíveis e lubrificantes; operações com bens imóveis; serviços financeiros; sociedades cooperativas; planos de assistência à saúde; concursos de prognósticos; compras governamentais; serviços de hotelaria, parques de diversão e temáticos, bares, restaurantes e aviação regional.

A Reforma mantém todas as partilhas e vinculações constitucionais existentes em relação aos tributos que serão substituídos: Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), Fundo de Participação dos Municípios (FPM), e Fundo de Compensação pela Exportação de Produtos Industrializados (FPEX); Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste (FCO), Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste (FNE) e Fundo Constitucional de Financiamento do Norte (FNO); Educação e Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB); Saúde e Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT) do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES); Cota-partes dos municípios.

A situação das empresas do simples nacional melhora, uma vez que as empresas enquadradas no simples poderão optar por recolher IBS e CBS, segundo as regras do regime, caso em poderão transferir créditos correspondentes ao que foi recolhido neste regime ou recolher IBS e CBS pelo regime normal de apuração, podendo apropriar e transferir créditos integralmente, mantendo-se no simples em relação aos demais tributos. Assim, reduzirá a necessidade da substituição tributária, que hoje onera as empresas optantes pelo Simples Nacional.

A EC 132/23, efetiva a autonomia dos entes federativos (princípio federativo), pois cada estado e cada município, poderão definir suas alíquotas do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), acabando com a chamada “Guerra Fiscal”. Também, modifica a cota-partes dos municípios, a cota-partes dos municípios no IBS será distribuída no percentual de 85%, no mínimo, proporcionalmente à população, 10% com base em indicadores de melhoria nos resultados da aprendizagem e de aumento de equidade, nos termos da lei estadual e, 5% em montantes iguais para os municípios do estado.

A transição de 50 anos na distribuição da receita, aliada aos efeitos econômicos da reforma, possibilitará, segundo exposto pelo Ministério da Fazenda (2024), ganhos para praticamente todos os entes federados.

Dante do exposto, percebe-se que, após aproximadamente 4 anos de discussão e tramitação legislativa, a promulgada a Emenda Constitucional N° 132/2023, altera significativamente o Sistema Tributário Nacional Brasileiro, trazendo diversas

alterações sobre a forma de tributação sobre o consumo, instituindo novas delimitações tributárias, modificações nas competências fiscais, criação de fundos, mudanças na incidência e na base de cálculo dos tributos e das alíquotas, bem como na distribuição da receita, promovendo uma mudança estrutural sobre o sistema tributário nacional.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A reforma tributária trouxe inovações e mudanças estruturais no sistema tributário brasileiro, o que o ocasionará desdobramentos e mudanças significativas por um longo período, até que as regulamentações da lei sejam editadas, cuja transição será lenta e progressiva, até estar efetivamente implementada e aplicada ao sistema tributário pário.

A Emenda Constitucional N° 132, teve como um dos pontos principais a reforma da tributação sobre o consumo no Brasil, com a substituição dos tributos atuais, repartição das novas receitas, transição para o sistema criado e administração e gestão do novo modelo.

Nesse ínterim, merece ser destacado: a mudança na forma e no destino da tributação sobre o consumo, com a implementação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), utilizado em mais de 170 países e agora instituído no sistema tributário do Brasil, objetivando simplificar a tributação no país; a consequente instituição da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e do Imposto Seletivo (IS), em substituição à cobrança do ICMS, ISS, PIS/PASEP e Cofins.

Além da alteração na tributação sobre o consumo, a reforma também trouxe mudanças na tributação sobre a propriedade, ou seja, novas regras serão aplicadas no cálculo e recolhimento do IPTU, IPVA, ITCMD e Cosip, além da criação de mais uma contribuição estadual destinada a custear a segurança e preservação de logradouros públicos.

Também foram previstas outras matérias pertinentes ao sistema tributário, como a criação de fundos constitucionais, mudanças nos regimes tributários, alteração na forma de tributação sobre a folha de pagamento e da renda, definição de novos princípios tributários, prorrogação de benefícios, regras para as administrações tributárias, entre outras.

O presente estudo teve por objetivo abordar um dos cernes da reforma tributária, que se cinge em simplificar e aprimorar o sistema tributário nacional. Para isso ocorrer, foi prevista uma nova forma de tributação sobre o valor agregado, nos parâmetros do chamado Imposto sobre Valor Agregado-IVA (modelo de tributação utilizado em mais de 174 países), a qual prevê a extinção dos cinco impostos aplicados à base de consumo, quais sejam, IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS, substituindo-os por três novos impostos: IBS, CBS e IS.

Considerado um dos sistemas tributários mais complexos do mundo, o sistema tributário nacional, apresenta uma base da tributação segmentada, dividida em diversos

impostos, como por exemplo, ICMS e Cofins, que são gerenciados pelas três esferas tributárias (federal, estadual e municipal), o que acarreta em diversos problemas.

A forma de tributação sobre o consumo e contribuições, antes da reforma, não ocorria de maneira uniformizada, podendo, a tributação ser cumulativa ou não cumulativa. Cada tributo podia conter sua própria base de cálculo, a não-cumulatividade era parcial, mesmo existindo vedação por princípio constitucional. As regras variam para cada tributo, existindo, inclusive, regras específicas para cada estado e município, diversos regimes especiais e exceções.

Com a modificação na forma de tributação, sobre os bens e serviços e da contribuição social, o sistema tributário brasileiro fica mais simples e transparente, uma vez que o IVA incidirá, de maneira unificada, sobre uma base ampla de bens e serviços.

A mudança da tributação da origem para o destino aumentará os recursos públicos para os Estados consumidores que são mais pobres, ocorrendo uma redistribuição de recursos entre os municípios, altamente regressivos no modelo atual, para considerar elementos populacionais gerando maior equidade social.

Assim, a nova forma de tributação passa a ser não-cumulativa, os tributos não compõem as suas próprias bases de cálculo, a não-cumulatividade é plena, as regras serão unificadas para CBS e IBS, havendo uniformização em todo território nacional, redução ampla do número de exceções e dos regimes especiais.

No que tange aos impactos da reforma na economia como um todo, a pesquisa demonstrou que o imposto sobre valor agregado ideal é o melhor modelo para promover o crescimento, eis que possui uma base ampla que abrange todo o consumo final e uma taxa única de imposto.

Além disso, estudos sobre o impacto da reforma no PIB indicam crescimento e ganhos de produtividade (heterogêneos) com a reforma, motivados pela melhor alocação dos recursos na economia, e explicitam que aumentos da alíquota e exceções geram custos de oportunidade em termos de crescimento econômico (com sensibilidades distintas)

Conclui-se que, por meio do mecanismo de crédito tributário gerado por impostos do tipo IVA, setores como a indústria, mais dependentes da aquisição de insumos intermediários, se beneficiarão da reforma, porque a indústria brasileira é notoriamente conhecida por sua alta incidência tributária, principalmente devido à incidência cumulativa de alguns impostos devido às elevadas quantidades de insumos e matéria-prima utilizados pelas empresas do setor. Com a reforma, a redução do peso dos impostos que incidem sobre a cadeia industrial, aumentaria a competitividade destas, e, em tese, geraria um efeito positivo no lucro e desempenho das empresas.

A nova forma de tributação, também, visa dirimir as controvérsias fiscais que, não em raras exceções, culminam em demandas judiciais. Por fim, prevê a mudança

na forma da arrecadação do tributo, resultando numa distribuição mais equitativa da carga tributária.

Em decorrência do período de transição e das demais fases da reforma (a serem implementadas), ainda não é possível apresentar resultados objetivos e quantitativos da reforma. O trabalho não se propunha a tal. Mas, diante exposto, pode-se afirmar que a reforma fez modificações assertivas nas normas constitucionais, acrescentando e substituindo normas antigas e ultrapassadas, fato necessário e crucial para o país avançar no cenário econômico, especialmente com a instituição do IVA.

4. REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1998.
- BANCO MUNDIAL. *Doing Business Subnacional Brasil 2021*. Washington, DC: Banco Mundial, 2021. Disponível em: https://subnational.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_Portuguese.pdf. Acesso em: 30/03/2024.
- BIRD, RICHARD & SMART, MICHAEL. *VAT in a federal system: lessons from Canada*. Public Budgeting & Finance. 2012. acesso disponível em: https://www.researchgate.net/publication/256028182_VAT_in_a_Federal_System_Lessons_from_Canada. Acesso em 08/04/2024.
- BRASIL. Congresso. Senado. *Projeto de Lei N° 68/2024*. Relator: Senador Ricardo Ferraço. Brasília, DF, abr. 2024. Acesso disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarIntegra?codteor=2414157&filename=PLP%2068/2024. Acesso em: 30/04/2024.
- _____. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. 496 p. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf. Acesso em: 24/05/2024.
- _____. Congresso. Senado. Agência Senado. *Reforma tributária promulgada: principais mudanças dependem de novas leis*. Brasília, DF, dez. 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em: 09/04/2024.
- _____. Ministério da Fazenda. *Perguntas e respostas. Reforma tributária*. 2024. acesso disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-reforma-tributaria_.pdf. Acesso em: 20/04/2024.
- _____. Ministério da Fazenda. *Reforma tributária. Para o Brasil crescer, ela precisa acontecer*. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/arquivos/para-o-brasil-crescer-ela-prefere-acontecer_.pdf. Acesso em: 20/04/2024.

a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/apresentacoes/apresentacao-reforma-tributaria-para-o-brasil-crescer-ela-precisa-acontecer-02-8-2023. Acesso em: 20/04/2024.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24, ed. Malheiros; São Paulo, 2004.

PASSOS. Luana; GUEDES. Dyego Rocha; SILVEIRA. Fernando Gaiger. Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar? p. 93-111. *A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas*. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (org). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. Acesso disponível em: https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1330165/A_reforma_tributaria_necessaria.pdf. Acesso em 04/05/2024.

FAGNANI Eduardo; Pedro ROSSI. Reforma tributária: desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil. pp.145-160. *A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas*. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (org.). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. Disponível em: https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1330165/A_reforma_tributaria_necessaria.pdf. Acesso em 04/05/2024.

