2

A reforma tributária do consumo realizada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023: uma fábrica de ilusões

https://doi.org/10.62551/2595-4539.2024.517

Fabrício Augusto de Oliveira[1]

Resumo: Este artigo analisa as principais mudanças introduzidas no sistema tributário brasileiro com a aprovação da Emenda Constitucional nº 132 no Congresso Nacional, em 20 de dezembro de 2023. Para tanto, realiza uma leitura crítica dessas mudanças, buscando demonstrar que, ao contrário do que defendem o governo, as lideranças econômicas e políticas do País e até boa parte da mídia, a reforma tributária, que se restringiu, na verdade, a uma reforma tributária sobre o consumo, está longe de remover as principais distorções do sistema e contribuir, de fato, para abrir o caminho do crescimento econômico e de promover seu encontro com a justiça fiscal.

Abstract: *This paper analyzes the main changes introduced in the Brazilian tax system with the approval of Constitutional Amendment nº 132 in the National Congress on December 20, 2023. To this end, it carries out a critical reading of these changes, seeking to demonstrate that, contrary to what the government, the country's economic and political leaders and even a good part of the media defend, the tax reform, which was restricted, in fact, to a reform on consumption taxation, is far from removing the main distortions of the system and contributing, in fact, to open the way for economic growth and promote its reunion with fiscal justice.*

1 Doutor em Economia pela Universidade Estadual de Economia (Unicamp). Professor da Escola do Legislativo da Assembleia do Estado de Minas Gerais (ELE/ALMG). Orcid: https://orcid.org/0000.0001.7933.1467.

Resumen: *Este artículo analiza los principales cambios introducidos en el sistema tributario brasileño con la aprobación de la Enmienda Constitucional nº 132 en el Congreso Nacional, el 20 de diciembre de 2023. Para ello, realiza una lectura crítica de estos cambios, buscando demostrar que, contrariamente a lo que defienden el gobierno, los dirigentes económicos y políticos del país e incluso buena parte de los medios de comunicación, la reforma tributaria, que se restringió, de hecho, a una reforma tributaria al consumo, está lejos de eliminar las principales distorsiones del sistema y contribuir, de hecho, allanar el camino para el crecimiento económico y promover su encuentro con la justicia fiscal.*

1 – Introdução

Concluída sua aprovação na Câmara dos Deputados no dia 15 de dezembro de 2023, quando recebeu em votação do primeiro turno 371 votos favoráveis contra 121 e, do segundo, 365 contra 118, a Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019 (PEC 45/2019), da reforma tributária sobre o consumo, foi promulgada no Congresso Nacional no dia 20 de dezembro e transformada na Emenda Constitucional nº 132 (Brasil, 2023) que alterou significativamente o sistema tributário nacional.

Embora tenha conhecido várias alterações em relação ao projeto original durante a sua tramitação e não poucas idas e vidas em seus complexos e polêmicos temas de difícil consenso, o resultado final do texto aprovado foi saudado por várias autoridades do País como se se tratasse de uma verdadeira revolução na sua estrutura tributária.

Nas palavras do presidente Luiz Inácio Lula da Silva, expressas no dia de sua promulgação, "[...] a reforma tributária é uma vitória do País, para que o povo brasileiro viva melhor". Nas de Rodrigo Pacheco (PSD-MG), presidente do senado brasileiro, "a proposta representa a força da democracia brasileira, [ao criar as condições para] o início de um novo País rumo ao progresso". Para Fernando Haddad, ministro da Fazenda, "a reforma é perfeita, porque é democrática e humilde [por] por prever revisão contínua [...]". Simone Tebet, ministra do Planejamento,

enxergou nela "a reforma dos mais pobres, a mãe de todas as reformas [...]", destacando a justiça tributária e a isenção dos impostos sobre a cesta básica, o que garantirá mais comida na mesa da população. Já para Arthur Lira, presidente da Câmara dos Deputados, "[ela] vai acelerar a economia, fortalecer o empreendedorismo, gerar milhares de emprego e melhorar a vida de milhões de brasileiros". Agnaldo Ribeiro (PP-PB, que foi seu relator na Câmara dos Deputados, classificou-a como se fosse "uma revolução cidadã" e considerou mesmo não se tratar de uma "reforma possível", como alguns apontaram, mas de ter sido uma "reforma [que se acreditava] impossível", tal a envergadura de suas mudanças.[2]

Pelas colocações dessas autoridades com a reforma tributária aprovada, as portas do paraíso seriam abertas para a população brasileira, garantindo, com a sua implantação, mais empregos, maior renda e também, de maneira especial, maior justiça fiscal, à medida que se promoveria, com ela, uma redistribuição da carga tributária, reduzindo a tributação sobre os mais pobres e aumentando a incidente sobre os mais ricos. E, para completar seu alcance, as mudanças na estrutura dos impostos seriam, adicionalmente, como se procurou vender para os governos subnacionais, capazes de promover uma verdadeira "revolução federativa", com uma distribuição mais equitativa dos recursos tributários entre os entes federados. Representaria, enfim, uma verdadeira panaceia para os males da economia brasileira, o Santo Graal da tributação.

O objetivo deste trabalho é o de demonstrar que a reforma aprovada na forma da EC 132/23 não tem o poder a ela conferido por essas autoridades, por ter seu objetivo praticamente limitado a corrigir apenas uma das mazelas do sistema tributário brasileiro, a qual se refere à existência de impostos cumulativos em sua estrutura, e transformá-los em um imposto sobre o valor agregado, de base ampla (um IVA), incidente pelo princípio do

2 Para as manifestações desses atores sobre a reforma, consultar o texto produzido e divulgado pelo Senado Federal, intitulado *Congresso promulga reforma tributária* (Brasil, 2023).

destino, que teria o condão de melhorar a competitividade da produção nacional, reduzir a complexidade da legislação tributária, pôr cobro à guerra fiscal entre os estados subnacionais e diminuir a insegurança jurídica sobre as suas regras e, com isso, limitar os contenciosos tributários entre os contribuintes e o fisco.

Se isso pode, de fato, melhorar o sistema tributário brasileiro, ao remover pelo menos algumas de suas distorções, dando-se prioridade à questão de sua eficiência econômica, as mudanças nele contempladas se encontram muito distantes de serem capazes de corrigir suas duas outras mazelas principais: i) a grande desigualdade existente na distribuição de seu ônus entre os membros da sociedade, ao lançar parcela altamente expressiva da arrecadação sobre as camadas da baixa e média renda, tornando-o um poderoso instrumento de concentração da renda e da riqueza; e ii) a fragilidade da equação federativa no Brasil, a qual, apesar de ser apontada entre os defensores da reforma como beneficiária das mudanças aprovadas, permite que sejam dados mais alguns vigorosos passos, na verdade, no processo de desconstrução da Federação pelo governo federal, dada a ampliação da perda de autonomia dos entes subnacionais e o enfraquecimento financeiro do nível intermediário de governo, ou seja, dos estados, em sua estrutura.

Para tanto, além desta introdução, o trabalho se encontra organizado em três seções e uma conclusão. Na primeira, expõem-se os principais problemas que o sistema apresenta e que deveriam ser corrigidos numa reforma mais ampla de sua estrutura. Na segunda, apresentam-se as principais mudanças aprovadas com a reforma, restringindo-a a uma reforma da tributação indireta, guiada pelo princípio da eficiência. Na terceira, problematizam-se algumas questões relativas à essência dessas mudanças e faz-se um questionamento de seus objetivos, mostrando suas limitações para sanar os principais problemas do sistema tributário brasileiro. Nas conclusões, tecem-se considerações sobre o caminho por ela trilhado, bem como sobre as suas limitações para promover uma verdadeira reforma da

tributação no País, a fim de ajudar a desobstruir as travas que barram o seu crescimento econômico.

2 – As mazelas do sistema tributário brasileiro

Não é preciso ser especialista em finanças públicas e tributação para saber que o sistema tributário brasileiro, se não é o pior, figura entre os piores do mundo, o que pode ser constatado em várias pesquisas realizadas por institutos internacionais sobre esse tema.

Além de se contar com uma legislação extremamente complexa, dada a profusão de impostos em sua estrutura e das intrincadas e distintas regras para sua cobrança por setores – casos mais específicos da Contribuição para o Financiamento Social (Cofins), do Programa de Investimento Social (PIS), do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), imposto cobrado com legislações próprias por 27 estados, e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou, simplificadamente, ISS), de competência municipal –, o sistema tributário também conta, em sua estrutura, com impostos cumulativos, ou seja, com impostos que incidem sobre impostos, reduzindo a competitividade da produção nacional e, não menos importante, com uma distribuição altamente desigual da carga tributária, beneficiando a população mais rica ao jogar o maior parte do ônus da tributação para as camadas de baixa e média renda.

Para agravar essa situação, em um país federativo como o Brasil, não somente a distribuição das receitas tributárias é altamente desfavorável para os governos subnacionais, tornando-os altamente dependentes de recursos para eles transferidos pelo governo federal, como sua autonomia na gestão de suas finanças, inclusive de gastos, têm progressivamente se reduzido no tempo, obrigando-os a se submeterem às vontades, desejos e políticas do Poder Central.

A complexidade do sistema

De acordo com pesquisa do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), publicada em 2023,[3] desde a promulgação da Constituição de 1988 foram editadas, no Brasil, até setembro de 2023, ou seja, completados 35 da CF 88, incluindo-se as do governo federal (42.534 normas), dos estados (162.710) e dos municípios (287.277), 492.521 normas tributárias, o que representa 38 normas por dia ou 55 por dia útil. Considerando essa edição de normas em termos de horas e horas úteis, essas corresponderam a 1,6 por hora e a 2,29 por hora útil. Nenhuma empresa consegue acompanhar tantas mudanças sem dispor de (ou contratar) uma empresa de planejamento tributário para essa tarefa, o que aumenta muito os seus custos operacionais.

Isso sem falar no fato de que abrir uma empresa no Brasil representa um verdadeiro calvário, que consome entre 30 e 45 dias, dependendo de seu faturamento e do regime de apuração fiscal pelo qual opta, e de que o tempo médio para cumprir suas obrigações fiscais é de 1.501 horas por ano, perdendo até mesmo para a Bolívia, com 1.025 horas, e para a Venezuela, com 920 horas, e até mesmo para a Líbia, com 889, sendo o País líder absoluto entre 192 países pesquisados pela Plataforma cupomvalido.com.br, com base nos dados do Banco Mundial.[4] É muita burocracia, o que termina desestimulando empresários potenciais que pensam entrar no ramo de negócios.

---

3 AMARAL, Gilberto Luiz do. *et al*. **Quantidade de normas editadas no Brasil***:* 35 anos da Constituição Federal de 1988. Curitiba, PR: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT, 2023. Disponível em: https://ibpt.com.br/estudo-quantidade-de-normas-35-anos-cf-2023/. Acesso em: 15 Jan. 2024.

4 The World Bank. **Doing Business Subnational Brazil 2021**, 06 Maio 2021. Disponível em: https://portugues.doingbusiness.or/brasil. Acesso em: 15 mar. 2024.

A questão da cumulatividade da tributação

Embora não por ordem de importância, a segunda mazela que pode ser apontada no sistema tributário brasileiro diz respeito à apreciável participação dos impostos cumulativos em sua estrutura, também conhecidos como "impostos em cascata". São assim chamados pelo fato de os impostos irem incidindo também sobre os impostos em todas as transações efetuadas do mesmo fato gerador sem que se contemple qualquer dedução desses mesmos impostos.

Ora, nessas condições, o preço final do produto/serviço será totalmente contaminado pelo montante dos impostos que são cobrados, sendo tanto maior quanto maior forem as cadeias da produção e do consumo. Em virtude da cobrança desse tipo de imposto, a empresa perde poder de competitividade, não em decorrência de atraso tecnológico, gerencial ou organizacional, mas por ter seu produto taxado por esse tipo de imposto que, alterando a estrutura de preços relativos, lhe impõe perdas no mundo da concorrência, com prejuízos para o crescimento econômico.

Na mais ampla reforma do sistema tributário realizado no Brasil, entre 1964/1966, avançou-se, pioneiramente no mundo, na extinção de boa parte dos impostos cumulativos ("em cascata") de sua estrutura, principalmente nas figuras do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) e do Imposto de Consumo (IC) e substituiu-os por dois impostos sobre o valor agregado, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), atual Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

A modernização da tributação indireta não foi maior porque, por se tratar de um país federativo, a competência desses impostos foi atribuída a dois entes da Federação, ficando o governo federal com o IPI e os governos estaduais com o ICM/ICMS, quando, pela sua natureza, o último deveria ser um imposto de âmbito nacional. Para agravar esse quadro, ainda se atribuiria, na reforma realizada, competência para os municípios cobra-

rem o imposto incidente sobre os serviços, o ISS, o qual não dava direito a crédito, sendo, portanto, cumulativo. Isso significa que, além de ser distribuído em diferentes campos de competência, o IVA, criado com a reforma de 1966, deixou de fora de sua base os serviços, com o ISS sendo cobrado de forma cumulativa.

O problema de um IVA (ou parte dele) na competência dos governos regionais, com alguma autonomia na definição de suas alíquotas, bases de cálculo e concessão de incentivos, é que ele perde o caráter de âmbito nacional e se transforma em um instrumento de manejo dessas administrações para alcançar objetivos econômicos por meio de benefícios e incentivos desse imposto, fazendo dele um instrumento de guerra fiscal entre esses entes.

Por outro lado, em virtude de o cálculo do ICMS ser feito pelo regime de débito/crédito, ou seja, de um sistema que vai permitindo às empresas fazer o aproveitamento do crédito de compras realizadas com o imposto nelas incluídos, já que darão continuidade ao processo de produção/comercialização até o consumidor final das mercadorias/serviços, caso esses créditos não sejam pagos ou devolvidos, isso significa, na prática, que esse imposto perde as características de um imposto sobre o valor agregado e se transforma em imposto cumulativo.

Essas duas questões – a guerra fiscal e a cumulatividade, ainda que parcial, do ICMS – estão na base da degeneração conhecida por esse imposto ao longo de sua existência, sendo em parte responsáveis pela instabilidade do sistema e pelo consenso que acabou se formando sobre a necessidade de sua reforma, dados os prejuízos causados para a economia, o crescimento econômico e para a própria arrecadação tributária, além dos conflitos federativos com ele gerados.

Embora não somente, mas especialmente a partir da Constituição de 1988, que não regulamentou a sua utilização pelos estados como instrumento de industrialização, reabrindo as portas, que haviam sido razoavelmente fechadas pela Lei Com-

plementar nº 24, de 1975[5], para que esse imposto voltasse a ocupar posição central na "guerra fiscal" que se intensificou na década de 1990 diante do avanço do processo de globalização, da entrada em cena das ideias neoliberais e do abandono, por parte do governo federal, das políticas de desenvolvimento regional, uma exigência da nova ordem que passou a predominar nessa época, em que caberia a cada ente federativo cuidar de seu interesse.

Nada foi capaz sequer de estabelecer uma trégua na encarniçada guerra que se travou a partir dessa época, principalmente entre os estados brasileiros, visando atrair empresas para dentro de seus fronteiras, com perdas importantes para a arrecadação, dados os benefícios e incentivos fiscais do ICMS concedidos, gerando graves problemas na alocação mais eficiente dos recursos na economia e grandes desperdícios para os governos, a sociedade e a própria economia, mas sem demover de seus objetivos os governantes que perseguiam essa estratégia de desenvolvimento de seus estados.

Não existe nenhum problema no regime de débito/crédito do ICMS se uma empresa está sempre comprando e vendendo à mesma alíquota, o que lhe permite nos processos de vendas se apropriar e deduzir o crédito do imposto pago nas fases anteriores. Mas quando as operações de saída (de venda) são feitas com alíquota inferior às operações de entrada (de compra) ou sem a incidência do imposto (isenções, imunidades), o que pode acontecer por uma política deliberada do governo para apoiar ou estimular algum setor da atividade econômica de redução da alíquota, da base de cálculo, diferimento, exportações, etc. gera-se um *crédito acumulado* que tem de ser pago ou devolvido à empresa pelos governos que arrecadaram impostos nas fases anteriores para que o IVA possa vigorar em sua plenitude. Se essa devolução não é feita, ele se transforma em um *imposto cumulativo*.

5 Ver, a respeito: OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil**: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária. São Paulo: Contracorrente, 2020, p. 226.

Entre as várias possibilidades que existem para o crédito acumulado do ICMS no Brasil, a que suscita menos controvérsia jurídica é a que se refere à isenção das exportações. A Lei Complementar 87/1996, conhecida como Lei Kandir[6], estabelece a isenção do imposto nas exportações, mas permite a manutenção do crédito do ICMS decorrente das compras efetuadas. No entanto, cada estado define, no seu regulamento do ICMS, condições para que essas transferências sejam realizadas, visando não as pagar ou adiar este pagamento, rompendo, assim, a cadeia da não cumulatividade, e deixando esse ônus para as empresas com crédito acumulado, não existindo nenhum dispositivo legal que determine um prazo para essa transferência seja realizada. Em dificuldades financeiras, os estados raramente cumprem essa lei, sempre sob o argumento do comprometimento que essa transferência provocaria para a oferta de suas políticas sociais.

O aumento da cumulatividade da estrutura tributária brasileira após a reforma de 1966 não resultou, no entanto, apenas da degeneração do ICMS como um imposto cobrado sobre as transações econômicas, mas também da inserção e ampliação na mesma estrutura de impostos incidentes sobre o faturamento e a receita bruta, especialmente após a Constituição de 1988, que definiu essas bases específicas da produção para a cobrança de impostos, como o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição de Financiamento Social (Cofins) e, posteriormente, da Contribuição Provisória para o Financiamento Social (CPMF) para o financiamento da Seguridade Social, as quais passaram a ser mais exploradas *vis-à-vis* os impostos tradicionais em virtude da necessidade da União, que perdeu recursos no novo desenho tributário que dela brotou, de recuperar sua participação no bolo tributário para cumprir suas obrigações, que foram ampliadas no financiamento das áreas sociais, conforme estabelecido na Carta Magna. Embora em 2001 se tenha, em decorrência do acordo assinado com o Fundo Monetário Inter-

6 OLIVEIRA, Fabrício Augusto. O sistema tributário brasileiro: evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891-2017). *Texto para discussão nº 2*. Brasília: Plataforma Política Social/Anfip/Fenafisco, 2017, p. 21.

nacional (FMI) para o período de 1999-2001, reduzido parcialmente a cumulatividade tanto do PIS como da Cofins, o certo é que a estrutura tributária brasileira continuou contaminada pela cobrança de impostos cumulativos, comprometendo o grau de competitividade da produção nacional, com prejuízos para as empresas e o crescimento econômico. Por isso, a necessidade de sua reforma.

A questão da distribuição do ônus tributário

O Brasil nunca foi um exemplo a ser seguido no que diz respeito à questão da equidade tributária, um princípio que estabelece que os mais ricos devem, proporcionalmente aos seus níveis de rendas, pagar mais impostos que os mais pobres para financiar as necessidades de recursos do Estado. De alguma forma, mesmo em governos de centro, centro-esquerda ou de esquerda, essa questão não costuma ter prioridade, assim como a apresentação de propostas de deslocamento das bases da tributação para incluir, a não ser no nível do discurso, as camadas mais ricas da sociedade como contribuintes importantes da tributação.

Pode-se dizer que existiram ocasiões em que isso poderia ter sido feito. Na mais ampla e abrangente reforma tributária realizada no Brasil em 1966[7], durante o último regime militar (1964-1984), apesar da extinção do imposto sobre as heranças e doações da estrutura tributária, o imposto de renda teve suas bases de incidência consideravelmente alargadas, suas alíquotas, em geral, ampliadas e extintos os benefícios de sua isenção para várias categorias profissionais, o que poderia tê-lo transformado no principal tributo da estrutura tributária brasileira.

7 Ver a respeito: OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991.

Todavia, como o governo militar tinha como um de seus objetivos o "crescimento econômico a qualquer custo", para angariar apoio político do empresariado e da população, e considerava, para isso, necessário injetar forças na estrutura industrial herdada do governo Juscelino Kubitscheck (1957-1960), apoiada predominantemente no setor de bens de consumo duráveis, os bens consumidos pelas classes média e alta da sociedade, boa parte dos ganhos que foram obtidos com o aumento da carga tributária e do imposto de renda retornavam para essas mesmas classes, por meio de generosas doações e incentivos fiscais para fortalecer a demanda por esses bens, estimulando o crescimento, enquanto o maior ônus da tributação era lançado sobre os ombros das classes mais baixas de renda, por meio da tributação indireta.

Esse quadro, que perdurou até a década de 1980, quando esses incentivos começaram a ser reduzidos devido à grave crise econômica e fiscal que se abateu sobre o País e o Estado brasileiro, conduzindo ao ocaso do autoritarismo, poderia ter sido modificado com a Constituição de 1988, que daí brotou e que teve como orientação o atendimento das demandas da sociedade por mais democracia e descentralização e maior justiça fiscal, depois de 20 anos de arbítrio do regime militar.

Os constituintes de 1988, no entanto, mais preocupados em mudar a equação da distribuição de receitas entre o governo federal, de um lado, e os estados e municípios, do outro, em resposta à forte concentração e centralização de recursos e de decisões sobre suas finanças, em geral, registradas durante o regime militar, contentaram-se em incluir, na Carta Magna, importantes *princípios sobre a igualdade, a universalidade e a isonomia* na cobrança de impostos, mas transferiram sua materialização para a legislação infraconstitucional, o que não ocorreu (isso inclui a criação de um imposto sobre grandes fortunas, que nunca foi regulamentado). Ao contrário do que pretendiam nessa questão, que poderia contribuir para uma melhoria da distribuição do ônus tributário entre os membros da sociedade, terminou ocorrendo, na verdade, um maior encolhimento do imposto de renda a partir daí. Explica-se a razão.

O primeiro passo nessa direção foi dado em 1987 e 1988 pelo então ministro da Fazenda, Maílson da Nóbrega, durante o governo Sarney (1985-1989). No primeiro ano, reduzindo de 11 para 9 as faixas de renda com a alíquota-teto do imposto de renda da pessoa física em 45%, quando essa já fora de 65% entre 1962 e 1964 e oscilara em torno de 50% até o final da década de 1980. No segundo ano, em 1988, justificando uma nova mudança para acompanhar as tendências internacionais que se registravam principalmente nos Estados Unidos, com Ronald Reagan como presidente, e na Inglaterra, sob o comando de Margareth Thatcher, eximindo-se, assim, de se declarar inimigo da justiça fiscal, Maílson, por meio da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988, praticamente soterrou qualquer possibilidade do IRPF vir a se tornar uma importante fonte de arrecadação para o governo, ao reduzir as faixas de contribuição para apenas três, com três alíquotas previstas: 0% (faixa de isenção); 10% (alíquota mínima); e 25% (alíquota máxima).

Se Maílson abriu o caminho para reduzir a importância do imposto de renda da pessoa física na estrutura de impostos para financiar o Estado, coube a Everardo Maciel, então secretário da Receita Federal do governo Fernando Henrique Cardoso (1995-2002), seguindo seus passos, tratar, por meio da Lei 9.249, de 26 de setembro de 1995, de tornar o imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) bem mais brando, concedendo também às pessoas físicas maiores benefícios, com o argumento de estar se antecipando às mudanças futuras que seriam feitas no cenário internacional e realizando "uma verdadeira revolução tributária".

Everardo foi pródigo nessas mudanças e não fez economia para favorecer as empresas e as pessoas mais ricas do País. Em relação ao IRPJ, reduziu de 25% para 15% a alíquota incidente sobre o lucro real apurado, à época, em até R$ 180 mil, com um adicional de 10% para lucros superiores, em substituição aos adicionais de 12% anteriormente cobrados para as faixas de lucro entre R$ 180 mil e R$ 780 mil e de 18% para a parcela acima de R$ 780 mil. Ou seja, de uma só vez a carga incidente do IR sobre o lucro real foi reduzida de 43% (25% + 18% na lei anterior para os maiores lucros) para 25% (15% + 10% na Lei

9.249/95), isentando-se também as remessas de lucros e dividendos para o exterior. Mas isso ainda foi pouco para Everardo.

Ele brindou também as empresas com a possibilidade de deduzirem como despesa financeira para o cálculo do lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL, a distribuição de lucros por elas feitas para seus acionistas na forma de Juros sobre o Capital Próprio (JCP), os quais seriam taxados exclusivamente na fonte à alíquota de 15%. E, para não deixar dúvidas sobre o tratamento tributário favorável para os mais ricos, isentou do IR os lucros recebidos por seus acionistas residentes no País ou no exterior, na forma de dividendos.

Maílson e Everardo eram, na verdade, adeptos do pensamento neoliberal, para quem tanto o capital como as camadas mais ricas da sociedade devem ser poupados do pagamento de impostos pela importância que têm para a poupança, o investimento e o crescimento, uma crença que caiu há mais de cem anos por terra com os trabalhos de Wicksell, Schumpeter e, posterior e mais definitivamente, com Keynes, que derrubaram esse mito. Tiveram sucesso, no entanto, em tornar o sistema tributário brasileiro ainda mais regressivo, aumentando o ônus da tributação para as classes de rendas mais baixas.[8]

Com o predomínio das ideias neoliberais e com o Brasil obedecendo fielmente às suas regras em termos de política econômica e fiscal, passou-se a se preocupar mais com a geração de superávits fiscais para garantir a sustentabilidade da dívida pública do que com a questão da injustiça fiscal do sistema tributário, sem se verificarem alterações relevantes em sua estrutura, a não ser com o objetivo de aumento da arrecadação. Por sua maior produtividade e pelo fato de não serem partilhadas com os governos subnacionais, passou-se a explorar bem mais as contribuições sociais, de caráter cumulativo, enquanto, em relação ao imposto de renda da pessoa física, suas alíquotas foram aumentadas, para vigorarem, nos

8 Para esses pontos, ver: OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil**: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária. São Paulo: Contracorrente, 2020, p. 90-98.

exercícios de 1994 e 1995, de 10% para 15% (mínima) e de 25% para 26,6% (média), criando-se uma alíquota adicional de 35%, com o objetivo de melhorar as condições fiscais do governo para assegurar o sucesso do Plano Real, lançado em julho de 1994. Além disso, quando do Brasil foi exigido maior controle de suas contas para fechar o acordo de 1999/2001 com o FMI, as alíquotas do IRPF, que já haviam retornado aos níveis anteriores, foram aumentadas para 15% e a máxima, de 25%, para 27,5%, em novembro de 1997, para vigorarem a partir de 1 de janeiro de 1998. Nada mais.

A esperança de alguma mudança mais significativa na estrutura tributária para aumentar a taxação sobre os mais ricos se reacendeu com a eleição de Luiz Inácio Lula da Silva para governar o País no período de 2003-2006, por meio de um governo supostamente de centro-esquerda que empunhou a bandeira do "crescimento com inclusão social". Tendo, no entanto, feito um acordo com o mercado e as elites, Lula manteve, no seu primeiro mandato, o modelo econômico em vigor e, apesar de aumentar as transferências diretas de renda para a população mais pobre, apenas apresentou uma reforma tributária mais focada no ajuste fiscal – aprovada no final de 2003 –, sem nenhuma alteração relevante na tributação direta, ou seja, da renda e do patrimônio.

No segundo mandato, Lula enviou uma nova proposta de reforma tributária focada na tributação indireta (PEC 233/2008), proposta que, no entanto, perdeu-se no Congresso, sem conseguir ir adiante, por falta de empenho do próprio governo, e, em 2009, para vigorar a partir de 2010, introduziu, pela Lei 41.945, de 4 de junho de 2009, mais duas faixas de renda no imposto de renda da pessoa física (IRPF) e mais duas alíquotas em sua estrutura, a de 7,5% e de 22,5%, visando melhorar a distribuição de sua incidência, mas manteve a alíquota-teto em 27,5%, situação que permanece até os dias atuais, também sem nenhuma modificação sendo feita em relação ao imposto sobre o patrimônio.

Depois de Lula, esse tema praticamente desapareceu da cena nos governos de Dilma Rousseff (2011-2016), Michel Temer (2016-1018) e de Jair Bolsonaro (2019-2022), só voltando a despertar interesse quando Lula, concorrendo novamente às eleições para 2022, recolocou a questão da desigualdade na distribuição do ônus tributário em sua campanha, afirmando ser "preciso colocar o rico no imposto de renda para que eles paguem mais impostos do que os pobres". Com o encaminhamento da reforma tributária do governo para o Congresso, esse objetivo perdeu novamente prioridade e foi transferido para um futuro incerto. A confirmação, na verdade, de que constitui pecado original cobrar impostos dos mais ricos no Brasil.

O elevado grau de regressividade do sistema tributário brasileiro pode ser confirmado pela expressiva participação da tributação indireta na arrecadação do Estado. Somados, os impostos que incidem sobre o consumo (em torno de 50%) e os que são cobrados sobre a folha de pagamento (cerca de 25%), uma tributação indireta que é transferida para os preços dos produtos, chega-se a uma participação de 75% de impostos indiretos em sua estrutura, sabendo-se que esses penalizam mais as camadas de baixa renda, enquanto os impostos diretos – renda e patrimônio – participam com acanhados 25% de seu total, uma realidade completamente diferente da maioria dos países desenvolvidos e mesmo de países em situação econômica relativamente similar à do Brasil.

O maior problema de um sistema tributário com essa estrutura é o de que além de atuar como um poderoso instrumento de concentração da renda, na contramão, portanto, de um princípio caro às finanças públicas, que é o da *equidade da tributação*, ele opera também, como apontaria Keynes em sua obra-prima de 1936, *A teoria geral do emprego, do juro e da moeda*[9], como força anticrescimento, à medida que enfraquece a demanda efetiva de bens e serviços da economia por parte das camadas da sociedade menos ricas ou mais pobres, que apresentam uma

9 KEYNES, John Maynard. **A teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

propensão a consumir mais elevada do que as mais ricas. Existe, assim, além de uma *razão social* para justificar uma maior progressividade do sistema tributário, a justiça fiscal, também uma *razão econômica*, como defendia Keynes, que é a de favorecer o crescimento econômico e amortecer as crises e as flutuações econômicas.

A questão federativa

Embora seja uma cláusula pétrea da Constituição, a federação brasileira nunca passou, na verdade, de uma ficção. Seja por arranjos inadequados, como ocorreu com a Constituição de 1891, que tornou o governo federal financeiramente fraco e prisioneiro das decisões, em termos de política econômica, dos estados mais desenvolvidos, e sem a menor capacidade de promover políticas equalizadoras para atenuar os conflitos federativos, seja pela vigência de regimes autoritários nos mandatos de Getúlio Vargas (1930-1945) e da ditadura militar (1964-1985), a federação no Brasil não passou de uma pálida ideia dos anseios que alimentaram o sonho dos constituintes de 1891 de sua construção como forma de organização política do Estado brasileiro.

Afora o breve interlúdio ocorrido entre 1946 e 1964, quando ventos mais descentralizantes e democráticos condizentes com o espírito de uma verdadeira federação sopraram em território brasileiro, ventos logo desfeitos com a tomada do poder pelo golpe militar de 1964, que novamente decretou seu sepultamento, a federação só voltaria a renascer com a Constituição de 1988. Com ela, os constituintes da época, visando atender as demandas da sociedade por maior descentralização das políticas públicas, por mais democracia e mais políticas sociais, criaram as bases necessárias para a reconstrução da federação. A vida dessa não foi, no entanto, longa.[10]

10 Para uma análise mais completa dessa evolução do federalismo no Brasil, consultar: OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil**. São Paulo: Contracorrente, 2020.

A Constituição de 1988 foi pródiga em promover uma redistribuição do bolo tributário entre os entes federados, favorecendo estados e municípios em detrimento da União, e aumentando a autonomia das esferas subnacionais na administração de seus tributos, mas pecou ao não aprovar um projeto de descentralização dos encargos mais condizente com a nova realidade que com ela brotou, ao mesmo tempo que ampliou, com o objetivo de universalizar a oferta de algumas políticas sociais, as responsabilidades da União na sua provisão.

A reação do governo federal a essa situação de acentuado desequilíbrio de suas finanças pôs em marcha um processo de ajuste de suas contas que deu início à desmontagem dos frutos que haviam sido plantados para o fortalecimento de suas bases. Abriu-se, com ele, um período que, alimentado pelas ideias do novo pensamento econômico neoliberal, que passaram a ser dominantes a respeito da disciplina fiscal, pelas crises econômicas que se abateram sobre o País, derrubando suas receitas, e pela necessidade, nesse novo quadro, de se exercer um controle hierárquico sobre as finanças dos governos subnacionais, considerados responsáveis pelos desequilíbrios existentes, provocou, no longo prazo, novamente a morte da federação, quando essa mal havia ensaiado os primeiros passos depois de 1988.

O novo pensamento econômico que passou a ser predominante, especialmente a partir da década de 1990, fez da disciplina fiscal a *pièce de rèsistance* da estabilidade macroeconômica e, em países federativos, para que isso ocorresse, encarregou o governo federal de exercer um maior controle sobre as finanças dos governos subnacionais, o que significa subordiná-los a essa orientação desse novo consenso, quebrando resistências a essas novas regras através, por exemplo, de uma maior asfixia financeira dessas esferas e da transferência da definição de suas políticas para o seu comando.[11]

11 Para uma visão mais ampla sobre esse pensamento, consultar: OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **Economia e política das finanças públicas no Brasil**: um guia de leitura. São Paulo: Hucitec, 2012.

Quanto à definição de suas políticas, a própria Constituição de 1988 forneceu as condições para que isso se tornasse possível, ao estabelecer que as políticas de âmbito nacional, como, por exemplo, a saúde e a educação, tivessem suas diretrizes definidas pelo governo federal, reduzindo o papel do nível intermediário de governo, dos estados, na equação federativa. No tocante às resistências dos governos subnacionais às ordens emanadas desse novo pensamento, isso terminou ocorrendo em vários momentos e em várias frentes: na gradativa redução da participação dos estados no bolo tributário por meio de vários expedientes. Basta apontar que essa participação caiu de 38% na década de 1960 para cerca de 29%, em 1991-1992, e de 25%, em 2021-2022; na implementação de uma política monetária altamente restritiva, com elevadas taxas de juros, especialmente a partir do Plano Real, que levou à explosão das dívidas dos estados, os quais, para não irem à bancarrota, tiveram de firmar acordos com a União e se submeterem às suas ordens em termos de administração de gestão de suas finanças; no estabelecimento de uma relação direta entre a União e os municípios na implementação das políticas de âmbito nacional, atribuindo-lhes o *status* de ente federativo, mas tornando-os seus meros executores e enfraquecendo ainda mais o papel dos estados nessa estrutura como coordenadores das políticas municipais; e no avanço da redução de sua autonomia a partir do momento em que os acordos da dívida começaram a comprometer sua capacidade de financiamento e a União, para renegociá-los, foi aumentando gradualmente as restrições de sua liberdade para administrar suas finanças até culminar com o projeto do Regime de Recuperação Fiscal (RRF), instituído pela Lei Complementar nº 159, de 18 de maio de 2017 (LC 159/2017), que praticamente transfere para o Tesouro Nacional a gestão das finanças dos estados que a ele aderirem.

Nenhuma federação subsiste caso as esferas que a compõem não desfrutem de autonomia financeira e administrativa para impedir que sejam dependentes de recursos de outra ou das demais para o financiamento de suas atividades, assim como ocorre com a democracia representativa, na qual a independência dos poderes é essencial para frear o abuso de poder

que venha a ser cometido por algum deles. Na ausência dessa autonomia, como ocorre atualmente no Brasil, onde estados e municípios não dispõem, pela estrutura das relações intergovernamentais que foi sendo erguida pelo governo federal desde a década de 1990, nem de condições financeiras nem de liberdade para decidir sobre suas próprias políticas, reduzindo expressivamente a eficiência do gasto público, a federação, para ser reerguida, necessita enfrentar não poucos desafios. Sem vencê-los, não existe a menor possibilidade de sua reconstrução, como desejam seus defensores.

Esse é o desafio que as propostas de reforma tributária têm, de uma maneira geral, negligenciado, evitando dar uma solução para essa questão para que o Poder Central não perca o controle sobre os governos subnacionais. Mas sabe-se que, sem uma revisão ampla do modelo federativo, serem inevitáveis os prejuízos não somente para o Estado democrático de direito, mas também para a eficiência do gasto público, à medida que as normas padronizadas estabelecidas pela União para as políticas sociais a reduzem e também para a própria economia e o crescimento pelo enfraquecimento dos investimentos dessas esferas.

3 – A essência da reforma do consumo aprovada no Congresso (EC 132/23)[12]

As principais mudanças

A principal mudança feita no sistema tributário com a aprovação da reforma foi a substituição de alguns impostos cumulativos e parcialmente cumulativos sobre o consumo, casos do ICMS, do ISS, da Cofins e do PIS, juntamente com o IPI, por dois impostos incidentes sobre o valor agregado (IVAs): a Contri-

12 BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o sistema tributário nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 5 jun. 2024.

buição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência dos estados e municípios, ou seja, com a criação de um IVA dual, que incidirá sobre bens materiais e imateriais, inclusive direitos ou serviços.

Os dois tributos incidirão, assim, sobre o consumo de todos os bens e serviços, um IVA, portanto, de base ampla, mas, para fechar as portas que existiam na estrutura anterior para a diversidade da legislação dos impostos sobre o consumo, estabelece-se, no texto constitucional, que esses serão uniformes em todo o território nacional, com legislação e regulamentação única, observando-se, assim, as mesmas regras para os dois impostos em termos de fatos geradores, base de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos, imunidades, regras específicas, diferenciadas ou favorecidas de tributação e regras de cumulatividade e creditamento. Esses impostos serão cobrados "por fora" para evitar a cumulatividade que existe no caso do ICMS, que é cobrado "por dentro", e pelo *princípio do destino*, visando fazer uma redistribuição federativa da receita e, ao mesmo tempo, colocar um ponto final na *guerra fiscal* entre os estados, reduzindo os conflitos federativos. Da mesma forma, não integrarão suas próprias bases de cálculo nem as dos demais impostos que deixarão de existir e dos criados, como o Imposto Seletivo (IS).

Em relação à definição das alíquotas, concede autonomia para cada ente federado fixá-la de acordo com os seus objetivos e necessidades de recursos, por lei específica, mas deverá haver apenas uma alíquota para cada unidade federada. A alíquota total do IBS, à qual se somará a da CBS para a cobrança dos novos impostos, será dada, portanto, pela alíquota do governo estadual mais a alíquota do municipal, e suas receitas repartidas, assim em função de cada uma para os estados e municípios, cabendo ao Comitê Gestor fazer a correta distribuição das mesmas receitas.

Na proposta aprovada, manteve-se o compromisso com a *neutralidade* da reforma em relação ao tamanho da carga tribu-

tária, mas apenas para a tributação sobre o consumo, ou seja, sobre os novos impostos criados, contemplando uma trava, com um teto de referência, que foi introduzida no Senado Federal, correspondente à média da receita dos impostos substituídos, no período de 2012-2021, sendo que essa avaliação deverá ser feita para a CBS em 2030 e para a CBS e o IBS em 2035 e, caso a arrecadação tenha extrapolado esse teto de referência, as alíquotas deverão ser reduzidas para tornar possível esse ajustamento. Descarta-se, assim, qualquer redução da tributação indireta, que poderia reduzir a regressividade do sistema, mas procura-se também garantir que não ocorrerá o seu aumento com o estabelecimento desse teto.

Para gerar a mesma receita dos impostos substituídos e, ao mesmo tempo impedir uma expansão da carga tributária, a alíquota dos novos impostos deverá, assim, ser continuamente calibrada. A alíquota total incidente sobre o bem e/ou o serviço deverá, dessa maneira, ser a soma das alíquotas dos dois tributos, da CBS e do IBS. Cálculos preliminares indicam que poderá ser uma alíquota muito elevada se comparada aos mais de 100 países que adotam o IVA, podendo ser maior até que a da Hungria, onde é de 27%. Isso é compreensível, por ser elevada a participação da tributação sobre o consumo na arrecadação do Estado brasileiro (cerca de 50%) comparativamente a outros países, principalmente os mais desenvolvidos. Alíquotas elevadas, além de comprometerem o poder de competitividade das empresas, aumentam muito os riscos de aumento da sonegação do imposto, à medida que eleva o benefício que pode ser obtido com essa prática *vis-à-vis* os seus custos.

Do ponto de vista macroeconômico, a mudança de impostos cumulativos para impostos sobre o valor agregado deve favorecer a competitividade do produto nacional ao baratear o preço do bem produzido no País, mas a extensão da alíquota de 25% (que pode até ser maior) para o setor de serviços, que opera, na atualidade, com alíquotas entre 5% e 10%, deve provocar uma elevação geral dos preços desse setor, com repercussões inflacionárias ainda não dimensionadas.

Originalmente, a proposta contida na PEC 45/2019 contemplava uma única alíquota para o novo imposto, sem exceções para setores e produtos, projetando-se que seria necessária uma alíquota em torno de 25% para a geração da mesma receita. Entretanto, essa aposta foi gradativamente perdendo força para outras, que apontaram a necessidade de se contemplarem setores importantes para a economia e a sociedade com cadeias produtivas mais curtas, que prejudicam o aproveitamento do crédito e que deveriam ter um tratamento mais favorecido, de um lado, para não comprometer sua rentabilidade e, de outro, para não prejudicar os demandantes de seus produtos com o aumento de seus preços, por serem importantes do ponto de vista social.

Com isso, além da alíquota de referência, que é formada pela soma das alíquotas da CBS e do IBS, vários setores da economia terminaram sendo premiados com alíquotas reduzidas ou até mesmo com a isenção desses impostos, por meio de regimes específicos, favorecidos e diferenciados da tributação dos novos impostos. Ora, ao contemplar esses setores com esses benefícios, inevitavelmente a alíquota de referência terá de ser elevada para garantir a mesma arrecadação. A EC 132/2023 lista os setores que podem ser beneficiados com esse tratamento:

- Entre os *setores favorecidos* com a *redução de 60% da alíquota de referência*, podendo lei complementar até mesmo isentar (redução de 100% da alíquota) do imposto de alguns desses setores (notadamente na área da saúde), se incluem: insumos e produtos agropecuários, pesqueiros e *in natura*; alimentos; higiene pessoal e limpeza; comunicação, cultura nacional e esporte; serviços de educação; serviços de saúde, medicamentos e equipamentos médicos; disponibilidade de acessibilidade para pessoa com deficiência; soberania e segurança nacional; transporte coletivo rodoviário e metroviário urbano, semiurbano e metropolitano.

- Para um grupo que deverá também receber um *tratamento específico* a ser definido em lei complementar, a

mesma EC 132 lista os seguintes setores: combustíveis e lubrificantes; operações com bens imóveis; serviços financeiros; sociedades cooperativas; planos de assistência à saúde; concursos de prognósticos; serviços de transportes coletivos de passageiros rodoviário, intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário; serviços de hotelaria; agências de viagem e turismo; parques de diversão e temáticos; bares; restaurantes; atividades esportivas desenvolvidas por Sociedade Anônima de Futebol (SAF) e aviação regional.[13]

- Também os profissionais liberais, como advogados, médicos, dentistas, engenheiros e outros, conseguiram, na tramitação da proposta, reduzir em 30% a alíquota do novo imposto sobre as suas receitas, impondo perdas adicionais à sua arrecadação e exigindo que a alíquota de referência conhecesse novo aumento.

- A cesta básica de alimentos sobre a qual inicialmente também incidiriam os novos impostos, mas com a sua devolução prevista para ser feita para a população de mais baixa renda cadastrada no Cadastro Único do Governo Federal (CadÚnico) por um sistema chamado de *cashback*, poderia, de fato, constituir uma medida importante para favorecer as camadas mais pobres, ao mesmo tempo que manteria a cobrança dos impostos sobre esses produtos para as camadas de maior renda, reduzindo as desigualdades da tributação. No entanto, depois de conhecer várias alterações na sua tramitação, na votação final da proposta foi criada a Cesta Básica Nacional de Alimentos, transferindo-se para lei complementar a definição dos produtos que a comporão, sendo que, em relação a eles, as alíquotas da CBS e do IBS serão reduzidas a zero. Essa extensão da isenção da cesta básica para toda a população, inclusive para

13 Foram excluídos do regime específico no projeto final aprovado da reforma os serviços aéreos de transportes coletivos e os serviços de saneamento e de concessão de rodovias, que haviam sido aprovados no Senado Federal.

os mais ricos, enfraqueceu o seu poder redistributivo, embora se tenha procurado garantir o *cashback* para o gás de cozinha e a energia elétrica para as camadas de mais baixa renda.

A proposta que havia sido aprovada no Senado Federal e que acabou sendo descartada na votação final da Câmara dos Deputados contemplava, ainda, uma segunda opção, a de uma cesta básica "estendida", que incluiria outros produtos de fora da cesta tradicional e com características regionais desses produtos, os quais contariam com uma alíquota reduzida do IBS e da CBS de 40% (60% de desconto sobre a alíquota de referência). Nesse caso, no entanto, os mais pobres poderiam resgatar o tributo embutido no preço por meio de devolução do pagamento, por meio do *cashback*.

- Manteve-se, ainda, o tratamento tributário diferenciado para as empresas inscritas no Simples Nacional no caso da incidência da CBS e do IBS, concedendo-lhes, no entanto, a possibilidade de optarem por escolher o recolhimento dos novos impostos pelo regime único ou em separado, submetendo-se, nesse caso, às regras dos novos impostos e mantendo o regime unificado para os demais tributos. Se optar por esse recolhimento em separado, a empresa não se apropriará dos créditos, mas permitirá que o adquirente de seus bens e serviços aproveite-os, reduzindo-se, assim, a cumulatividade do sistema e integrando-se mais adequadamente as micro e pequenas empresas na economia.

Em agosto de 2023 e pouco tempo depois, em novembro, o Ministério da Fazenda, diante dessa ampliação das exceções, estimou que, devido a esses vazamentos da receita, a alíquota de referência dos novos impostos poderia variar entre 25,45% e 27,5%, enquanto outros analistas mais pessimistas apontavam que ela poderia superar a casa dos 30%, tal a amplitude dos setores beneficiados. De qualquer forma, seria prematuro antes da regulamentação dos novos impostos e da definição desses

regimes de tributação e dos benefícios concedidos a esses setores e produtos, estimar a alíquota que garantiria a mesma arrecadação ao novo sistema.

De qualquer maneira – e esse é um ponto essencial nos benefícios setoriais concedidos –, o texto prevê que os regimes diferenciados sejam submetidos à avaliação de seus resultados a cada cinco anos em termos de seus custos-benefícios para a sociedade. Se isso efetivamente ocorrer, para o que não há nenhuma garantia, pode-se começar a pôr cobro no Brasil à prática de se concederem incentivos e benefícios a determinados setores, com a exigência de determinadas contrapartidas, mas sem a fiscalização de seu cumprimento pelos órgãos responsáveis por essa política, que aqueles se perpetuem, como direito adquirido, mas sem garantir qualquer retorno para o País.

Dadas as características desses impostos, especificamente cobrados sobre o consumo, estabelecer-se-ia sua não incidência sobre as exportações e também a isenção sobre os investimentos, medidas importantes para não prejudicar a competitividade da produção nacional, mas que já estavam, mesmo que parcialmente e com uma legislação que abria brechas para o não pagamento dos créditos acumulados dos contribuintes, contempladas na estrutura anterior.

A principal novidade introduzida nessa questão diz respeito à garantia de que, com a legislação aprovada, o creditamento do imposto seja realizado para as empresas exportadoras e para os investimentos realizados. A grande dificuldade no regime anterior era a de que a legislação continha brechas das quais os governos se aproveitavam para criar exceções a esse creditamento, a fim de não devolver os impostos pagos aos contribuintes, o que, na prática, transformava-os em impostos cumulativos. Na redação da reforma aprovada, deixa-se claro que o IBS "não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações, nas quais seja adquirente de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos ou serviços, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos da lei

complementar, e as hipóteses nessa Constituição". Com isso, fecham-se as portas para a inclusão de possíveis restrições para o não creditamento.

Mais importante é que se atribui ao Comitê Gestor do IBS, um órgão criado com a reforma, a responsabilidade de garantir rápida devolução do crédito ao contribuinte e, para isso, reter o valor dos créditos do IBS e definir a forma e os prazos para o ressarcimento dos créditos acumulados pelo contribuinte e também a forma de desoneração da aquisição de bens de capital que podem ser implementados por meio do crédito integral e imediato do imposto, diferimento ou redução em 100% das alíquotas. Importante, por isso, conhecer qual o papel e as atribuições deste Comitê Gestor do IBS nesse novo desenho da tributação sobre o consumo dos governos subnacionais.

O *Comitê Gestor* do IBS substituiu, na proposta aprovada, o que nas primeiras das suas versões, se chamou de *Conselho Federativo*, um conselho formado por representantes dos governos estaduais e municipais, com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, a quem caberia, também, entre outras atribuições, a iniciativa de propor medidas legislativas, por meio de leis complementares, na regulamentação e administração deste imposto.

O Conselho Federativo atraiu inúmeras críticas por representar uma ofensa para a federação porque passava, com um grande poder, a ser responsável pelas decisões relativas ao IBS, esvaziando os poderes dos governos subnacionais na sua definição, e também porque estabelecia uma representação de seus membros muito favorável para os estados mais desenvolvidos e populosos em pequeno número, os quais, em acordo, adquiriam poder de veto sobre as medidas e os projetos votados nessa instância. Isso sem contar o fato de que poderia, dada a sua estrutura administrativa, por não necessariamente contar com quadros dos governos que o conselho representaria, ser cooptado pelo governo federal.

Algumas dessas questões foram alteradas no relatório final aprovado. O Conselho Federativo transformou-se no Comitê Gestor e, embora para o último esteja contemplada também sua independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, foi dele retirada a iniciativa legislativa, restringindo-se suas atribuições, como representante dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, à edição do regulamento único do IBS e à uniformização da interpretação e aplicação de sua legislação, à sua arrecadação e à distribuição do produto de sua arrecadação entre os entes subnacionais, além de efetuar as compensações nele contempladas, incluindo-se a garantia dos créditos dos contribuintes, e de decidir sobre o contencioso administrativo.

Com o esvaziamento de seu poder, o Comitê Gestor teve suas competências legislativas sobre o IBS transferidas para o Congresso Nacional, o que também despertou críticas dos governadores, por entenderem que os senadores e deputados, antes de defenderem os interesses dos governos subnacionais, se deixam cooptar pelos acenos do governo federal, em troca de liberações de emendas parlamentares e cargos, não raro aprovando medidas que aumentam suas despesas e retiram receitas dos entes federados.

Devendo ser financiado por um percentual da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo, os estados, o Distrito Federal e os municípios serão representados, em sua instância máxima, com a seguinte composição:

- 27 membros representando cada estado e o Distrito Federal;
- 27 membros representando o conjunto dos municípios e do Distrito Federal, que serão eleitos nos seguintes termos:

  a) 14 representantes, com base nos votos de cada município, com igual valor para todos;

  b) 13 representantes, com base nos votos de cada município, com valor ponderado pelas respectivas populações.

Para serem aprovadas, as deliberações do Comitê precisam contar, cumulativamente, com os votos:

I – em relação ao conjunto dos estados e do Distrito Federal:

a) da maioria absoluta de seus representantes;

b) dos representantes dos estados e do Distrito Federal que correspondam a mais de 50% da população do País;

II) em relação ao conjunto dos municípios e do Distrito Federal, da maioria absoluta de seus representantes.

Deve-se chamar a atenção para uma importante alteração ocorrida no *quórum* para aprovação das deliberações do Comitê. A proposta original, que seguiu vitoriosa durante algum tempo, era a de que seriam necessários, em relação ao conjunto dos estados e Distrito Federal, que esses representassem mais de 60% da população do País para a aprovação de alguma deliberação do Comitê, o que dava *um grande poder de veto* aos estados mais populosos e mais desenvolvidos, caso do Sudeste brasileiro. Isso porque, em conjunto, os quatro estados da região contam com uma população superior a 40%, podendo, caso em acordo, barrar qualquer proposta que considerassem ser desfavorável. No fim, prevaleceu o bom senso federativo e essa proporção foi reduzida para 50%.

Entre as mudanças introduzidas no sistema da tributação indireta, cabe ainda expor o que aconteceu, de fato, com o IPI. Embora se tenha feito uma grande divulgação sobre a sua extinção, a verdade é que esse imposto, além de ter se incorporado em parte na CBS e, em parte, ter sido transformado em um Imposto Seletivo (IS), de competência da União – também chamado de "imposto do pecado" por ter como alvo prioritário produtos que fazem mal à saúde e ao meio ambiente –, foi mantido em sua nomenclatura para ser cobrado no resto do País sobre produtos que concorrem com os bens produzidos na Zona Franca de Manaus (ZFM), com o objetivo de oferecer proteção às empresas dessa região, onerando a produção, a comercialização e a importação de bens que concorrem com os lá produzidos.

Em relação ao IS, estabelece-se que não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e telecomunicações. Para afastar temores sobre sua cumulatividade, a regra de que incidirá apenas uma vez sobre o bem ou serviço, ou seja, do fato de ser um imposto monofásico e de que não integrará sua base de cálculo, sendo, portanto, cobrado "por fora". Contudo, integrará a base de cálculo do ICMS e do ISS (enquanto permanecerem na estrutura tributária), do IBS e da CBS. Como alcança produtos taxados pelo IBS e CBS, esse imposto é autorizado pelo texto constitucional a ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros impostos, devendo suas alíquotas serem fixadas em lei ordinária e podendo ser específicas ou *ad valorem*. A Constituição prevê ainda a alíquota de 1% sobre a extração do petróleo e minerais e a definição em lei posterior da lista dos produtos sobre os quais o esse imposto incidirá.

Na verdade, quando tramitou no Senado Federal, o diferencial competitivo da Zona Franca de Manaus foi transferido para uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) que seria cobrada no resto do Brasil sobre bens produzidos nessa zona incentivada ou nas áreas de livre comércio. A justificativa para tal mudança era de que o Imposto Seletivo, que cumpriria esse papel, era um imposto de impacto sobre a saúde e o meio ambiente, sendo, portanto, inadequado para desempenhá-lo. Se aprovada essa proposta do Senado, a Cide seria instituída em 2027 e, com isso, seria extinto o IPI.

A ideia de tributar as demais unidades da Federação com uma nova Cide foi, no entanto, rejeitada na Câmara dos Deputados, que, em seu lugar, reintroduziu o IPI para garantir a competitividade dessa plataforma econômica do estado do Amazonas. O IPI permaneceu, assim, na estrutura tributária, como um imposto a ser cobrado para essa finalidade, conforme estabelecido no Ato de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), art. 126, III da EC 32/2023, "que o IPI terá suas alíquotas reduzidas a zero, *exceto* em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em Lei Complementar".

Estranhamente, apesar de em versão anterior da redação da reforma ter-se previsto que "o Imposto Seletivo incidiria também sobre armas e munições, exceto quando destinados à administração pública", por seu caráter nocivo à vida e à saúde, um papel antes desempenhado pelo IPI, que contemplava alíquotas bem elevadas para esses produtos – em torno de 75% e 63%, superiores às incidentes sobre outros bens –, o texto final aprovado não cita nominalmente nem armas nem munições entre os que serão com ele taxados. Se isso não for revisto no processo de sua regulamentação, que ainda pode incluir esses itens no grupo, sua tributação poderá ser equiparada à de alimentos, material escolar, artigos de primeira necessidade, etc.

O período de transição

O período de transição para a vigência completa dessas mudanças e a implantação dos novos impostos é muito longo, especialmente para o IBS, o imposto dos governos estaduais e municipais, e, mais ainda, para a transição federativa desse imposto, para sua incidência pelo princípio do destino.

No que diz respeito aos novos impostos, o que entrará em vigor em um prazo mais curto é a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que deverá estar plenamente implantada em 2027. Ela será cobrada, como teste, em 2026, à alíquota de 0,9%, para calibrar a alíquota federal, permanecendo na estrutura os que ele substituirá, com descontos dessa alíquota do PIS, da Cofins ou de outro tributo federal para não haver dupla tributação. Em 2027, quando essa contribuição estiver plenamente implantada e também o Imposto Seletivo (IS), os ganhos deste serão deduzidos para ajustar a sua alíquota final, com o IPI tendo as suas alíquotas zeradas, a não ser para os bens produzidos no resto do País que concorrem com as empresas da Zona Franca de Manaus (ZFM). Resolução do Senado Federal fixará a alíquota da CBS para assegurar, de 2027 a 2033, que a receita seja equivalente à redução das receitas da Cofins, do PIS, do IPI e do IOF nas operações de seguro.

No caso do IBS, no entanto, essa transição será de mais longo prazo. Como teste, será cobrada uma alíquota de 0,1% (0,05% para os estados e 0,05% para os municípios), percentual que será deduzido das alíquotas da CBS para os anos de 2027 e 2028 e cujos recursos serão integral e sucessivamente destinados para financiar o Comitê Gestor e compor o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais e Financeiros. A partir de 2029, as alíquotas do ICMS e do ISS serão reduzidas, anualmente, em 1/10 de seus valores, incorporando-se às do IBS até atingirem 60% de suas alíquotas originais em 2032, sendo reduzidos, também, na mesma proporção, os benefícios fiscais e financeiros do ICMS, que serão extintos. Só a partir de 2033, o ICMS e o ISS serão extintos e o IBS implantado em sua totalidade, com o estabelecimento final de suas alíquotas para garantir a mesma arrecadação média do período de cada ente da federação. Isso significa que os ganhos esperados com a reforma levarão muito tempo, aproximadamente 10 anos entre a sua aprovação até a sua completa implantação (2023-2033). Do mesmo modo, resolução do Senado fixará a alíquota de referência para que a sua receita seja equivalente à redução do ICMS para os estados e do ISS para os municípios.

Bem maior ainda é o prazo de transição do princípio do destino e a repartição dos recursos desse novo sistema entre os governos subnacionais. Essa transição se divide em duas fases.

A primeira é de 50 (cinquenta) anos. Entre 2029 e 2032, ou seja, durante quatro anos, haverá retenção de 80% das receitas do IBS pelo Comitê Gestor e de 90% em 2033 para serem repartidos de modo a garantir a receita média de cada ente federado no total do imposto arrecadado (no caso dos estados, do ICMS, e dos municípios, do ISS), o que será definido em lei complementar sobre a matéria. Os 10% restantes (parcela definitiva), dos quais serão deduzidos 5% para a constituição de um fundo de reserva para compensar os entes que tiverem perdido receita nessa transição, sendo distribuídos de acordo com as novas regras do imposto, ou seja, pelo princípio do destino. Entre 2034 e 2077, o percentual será reduzido à razão de 1/45 por ano até

ser totalmente suprimido no último ano, passando a vigorar, em sua plenitude, a repartição da receita pelo princípio do destino, em que cada ente tributa apenas seus próprios cidadãos e cada cidadão é tributado apenas pelo estado e pelo município em que reside, ficando essa receita canalizada para essas mesmas unidades.

Cabem, aqui, algumas explicações sobre a indefinição do período para se calcular a receita média prevista para os entes federados. Até a aprovação final da proposta, o período considerado era o de 2024-2028. Todavia, com o objetivo de assegurar maiores receitas nesse período para abocanhar maior fatia do IBS de acordo com a distribuição prevista, vários estados aprovaram, a partir de 2024 – e outros estavam caminhando nessa direção –, um aumento das alíquotas de seus ICMS, às vezes em até quatro e cinco pontos percentuais. Para barrar a continuidade deste processo, houve-se por bem, assim, retirar do texto o período de 2024-2028 para esse cálculo e transferir sua definição para lei complementar que trataria da matéria.

A segunda fase é prevista para ocorrer até 20 anos depois, ou seja, até 2097 (2078-2097), para usar a reserva de 5% da receita retida pelo IBS, uma espécie de seguro-receita cujos recursos visam compensar os entes que perderam receita nesse processo, até a sua completa extinção.

A repartição da receita do IBS entre os estados e os municípios

Sendo o IBS um imposto que, substituindo o ICMS estadual e o ISS municipal, passa a ser cobrado pelo princípio do destino, ao contrário do que ocorre na atualidade, em que se combina um sistema misto de incidência de origem/destino, parece óbvio que ocorrerá uma significativa alteração na distribuição das receitas por ele geradas entre os entes subnacionais, ou seja, entre os estados e municípios.

Entre os estados, os que serão mais beneficiados com essa mudança serão os chamados estados consumidores *vis-à-vis* os

produtores, uma mudança que foi apresentada na Constituição de 1988, mas que não conseguiu prosperar. A redistribuição desse imposto em favor dos estados menos desenvolvidos representa um dos motivos pelos quais os defensores da reforma têm apontado a sua importância para que se atinja no País um maior equilíbrio federativo com a redução das desigualdades dessas receitas em termos *per capita*.

Na parte do IBS estadual que está prevista de ser distribuída aos municípios, assim como ocorre com o ICMS, que destina 25% para essa finalidade, a reforma muda corretamente a equação para definir a sua distribuição. Na legislação do ICMS, essa distribuição dos 25% é feita considerando-se como principal critério o valor agregado da produção local, o que provoca grandes distorções e desigualdades de receita *per capita* entre os municípios, ao favorecer os que contam com maiores bases produtivas, às vezes por serem sede apenas de uma grande empresa, caso de uma mineradora, por exemplo, ou uma refinaria de petróleo. Esse fato explica, assim, em larga medida, as disparidades das receitas tributárias *per capita* entre os municípios brasileiros, com não poucos pequenos municípios, em termos de população, obtendo receitas superiores a médios e até mesmo grandes municípios, especialmente os das cidades-dormitório.

Na reforma aprovada e em sintonia com a cobrança do IBS pelo princípio do destino, é o critério *população* que passa a ter maior peso nessa equação, participando com 80%, sendo 10% atribuídos aos indicadores de melhoria na educação e qualidade do ensino, 5% distribuídos de acordo com a preservação do meio ambiente e 5% distribuídos em montantes iguais para todos os municípios. Essa mudança deve promover, inegavelmente, uma redução significativa na disparidade das receitas tributárias *per capita* entre os municípios.

Entre os estudos encomendados pelo governo para convencer os agentes que serão com ela afetados – no caso os governos estaduais e municipais – de que a reforma deve fortalecer a federação, destacam-se as realizadas no Instituto de Pesquisa

Econômica Aplicada (Ipea) pelos pesquisadores Sérgio Gobetti, Rodrigo Orair e Priscila Monteiro. O primeiro desses estudos, intitulado "Impactos redistributivos [na federação] da reforma tributária", foi publicado em 31/05/2023,[14] contemplando três cenários básicos: ausência de crescimento econômico decorrente dos efeitos da reforma no prazo de até 15 anos de sua entrada em vigor; crescimento de 4%; e crescimento de 12% a 20%, um número mágico que surgiu nessas projeções de estudos realizado pelo economista Bráulio Borges e pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), os quais foram incorporados na propaganda governamental a respeito de seus impactos sobre a atividade econômica.

Segundo esse estudo, mesmo que a reforma não seja capaz de gerar expansão da atividade econômica em decorrência de suas mudanças, ainda assim o número de municípios beneficiados com maiores receitas seria de 83,8% de um total de 5.569 e de 60% dos estados (de um total de 27, incluindo-se o Distrito Federal). Caso o crescimento seja de 4% no mesmo período, o percentual dos municípios que sairia ganhando aumenta para 88% e o dos estados para 78% do total. No cenário mais otimista, o de crescimento de 12% a 20%, o número mágico que o Ministério da Fazenda passou a divulgar sobre os aspectos positivos da reforma para convencer o empresariado, a população e a mídia sobre os seus ganhos, o número de municípios que teriam perda cairia para apenas 2%, todos com receita *per capita* três vezes superior à média nacional, enquanto *todos os estados* sairiam ganhando. Estudos posteriores, realizados por esses pesquisadores, com dados e modelos mais atualizados e sofisticados, confirmariam ainda mais esses ganhos, garantindo que, com a reforma, se abriria o caminho para a redenção federativa no Brasil.

14 GOBETTI, Sérgio; ORAIR, Rodrigo Octávio; MONTEIRO, Priscila Kaiser. Impactos redistributivos (na federação) da reforma tributária. Carta de Conjuntura: Brasília: IPEA, n. 59, 2 trim. 2023, 31 maio 2023. Nota de conjuntura 17.

As compensações

Em virtude das modificações introduzidas na forma de incidência e de cobrança desses impostos na estrutura tributária e também de seus campos de competência, a reforma promoveu uma série de alterações não somente nas limitações que estabelece para o seu manejo pelos entes federativos, mas também na destinação de seus recursos, necessitando, por essa razão, de garantir algum tipo de compensação para os governos que os detêm, assim como resolver problemas que neles existem e que terão de ser equacionados para a entrada em vigor dos novos impostos. Vejamos alguns exemplos sobre isso.

A extinção do ICMS e do ISS e sua transformação em um IBS cobrado pelo princípio do destino, proibindo explicitamente a concessão de incentivos fiscais para o seu manejo como instrumento de política econômica, retira destes governos a autonomia de que esses dispunham para promover políticas de desenvolvimento e de apoio à atividade econômica. Ao limitar sua autonomia nesse campo, impede, principalmente os estados menos desenvolvidos, de encurtar as distâncias que os separam dos mais desenvolvidos, naturalizando-as.

Enquanto manejado como instrumento de política econômica, o ICMS foi um grande gerador de créditos acumulados nos passivos dos governos estaduais, os quais, embora não pagos, devem ser liquidados para remover dos impostos que ficarão no passado, quando extintos, quaisquer pendências que possam prejudicar o novo sistema.

Assim como a extinção do ICMS e do ISS apresentam esses problemas, o mesmo pode ser dito em relação aos impostos federais, a Cofins, o PIS e também o IPI. A Cofins e o PIS são tributos vinculados ao financiamento da Seguridade Social, enquanto o IPI é, ao lado do Imposto de Renda, o imposto cujos recursos são parcialmente destinados para os Fundos de Participação dos Estados e Municípios (FPEM), para os Fundos Constitucionais do Norte, Nordeste e Centro-Oeste e também para o Fundo de Compensação às Exportações de Manufatura-

dos, formado com receitas equivalentes a 10% de sua arrecadação, criado com a Constituição de 1988. Tratam-se, portanto, de receitas dos governos subnacionais. Por isso, foi necessário contemplar, na reforma, vários arranjos para acomodar os interesses dos setores com ela afetados com essas mudanças e afastar a resistência que essa mesma reforma poderia receber desses setores.

No caso da perda do ICMS como instrumento de política econômica, a reforma ofereceu, em troca, aos estados, a constituição de um Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR), cujos recursos deverão ser utilizados para essa finalidade, distribuídos de acordo com os seguintes indicadores e pesos: 30% em função do número de habitantes do estado e do Distrito Federal e 70% com base nos mesmos critérios de distribuição do Fundo de Participação dos Estados (FPE), os quais favorecem os estados mais pobres. O montante de recursos a ser transferido da União para esse fundo, cujo valor deverá ser corrigido monetariamente, começa com R$ 8 bilhões em 2029, valor que aumenta mais R$ 8 bilhões a cada ano até atingir R$ 40 bilhões em 2033. A partir de 2034, o aumento passa a ser de R$ 2 bilhões ao ano, chegando a R$ 60 bilhões em 2043, quando, então, esse passará a ser o valor anual a ser transferido para o mesmo. As pressões dos governos estaduais eram para o fundo chegar a R$ 75 bilhões, mas acabou prevalecendo o limite imposto pelo governo de que esse valor poderia acarretar sérios problemas fiscais no futuro.

A reforma, no entanto, foi além do FDR. Garantiu, de um lado, os benefícios fiscais para a Zona Franca de Manaus (ZFM), determinando que as leis instituidoras da CBS e IBS estabeleçam os mecanismos para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo a ela assegurada e às áreas de livre comércio e, de outro, determinou que lei complementar instituirá dois fundos, com recursos da União e por ela geridos, com a participação dos governos estaduais: o *Fundo de Sustentabilidade e Diversificação do Estado do Amazonas*, e o *Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá* (onde estão as áreas de livre comércio).

No que diz respeito aos créditos acumulados do ICMS pelos contribuintes contra os governos estaduais, um passivo que terá de ser equacionado com a extinção desse imposto previsto para dezembro de 2032, a reforma jogou essa conta para que os estados a pagassem a partir de 2033, quando passarão a ser corrigidos monetariamente pelo IPCA, estabelecendo que esses créditos poderão ser compensados com a arrecadação do IBS de cada ente federativo. No caso de se tratar de créditos referentes à entrada de mercadorias para o ativo permanente da empresa (bens de capital), a compensação do crédito deverá ser feita em 48 meses; para os demais casos, em 240 meses. De qualquer maneira, é uma conta que poderá, dependendo do volume desses créditos, dificultar a situação financeira dos estados a partir desse ano.

Outro ponto que preocupava os governadores dizia respeito aos benefícios do ICMS que foram concedidos pelos estados na guerra fiscal entre eles travada para atrair empresas para os seus territórios. Podendo ser considerados direitos adquiridos, concedidos e muitas vezes renovados por prazos longos, era necessário resolver como honrá-los quando saísse de cena o imposto do qual nasceram e, à medida que esse perdesse gradativamente espaço para o IBS, ser necessário resolver como garantir esse pagamento.

Para isso, a reforma criou, em mais uma concessão aos governos estaduais, o *Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais e Financeiros*, com recursos da União equivalentes a R$ 160 bilhões para compensar, até dezembro de 2032, a cessação dos benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS, mas apenas para os concedidos até 31 de maio de 2023, assim como para as prorrogações e renovações do incentivo feitas até 2032, permitindo que as empresas recebam do governo federal os valores prometidos pelos governos estaduais, entre 1 de janeiro de 2029 e 31 de dezembro de 2032, ficando a União obrigada a complementar esses recursos em caso de insuficiência do fundo para fazer essas compensações. Prevê-se o início da transferência desses recursos em 2025, no valor de R$ 8 bilhões, que aumentam em mais R$ 8 bilhões ao ano até 2028, totalizando,

portanto, R$ 32 bilhões nesse ano, valor que se repete em 2029, e começam a diminuir também em R$ 8 bilhões a partir de 2030, fechando em R$ 8 bilhões em 2032.

É importante um esclarecimento sobre os prazos e condições estabelecidos na reforma. A guerra fiscal travada entre os estados brasileiros havia conhecido um estancamento em 1975, por meio da Lei Complementar nº 24, ao proibir a utilização do ICM/ICMS como instrumento de política econômica e da concessão de incentivos, transferindo essa decisão para o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) que deveria contar com a aprovação unânime dos representantes dos estados da federação para a aprovação de novos incentivos. A Constituição de 1988, que criou o novo imposto estadual, o ICMS, não regulamentou, contudo, a sua utilização pelos estados como instrumento de política econômica e reabriu, com isso, as portas para o seu manejo como instrumento de industrialização, acirrando os conflitos federativos nessa época em que se tornava predominante a busca por soluções próprias dos entes federativos, dado o afastamento do governo federal de políticas comprometidas com a redução das desigualdades econômicas regionais.

O desrespeito em geral com as proibições da LC 24/1975 por parte dos estados acabou levando o tema para ser julgado no STF. Antecipando-se a esse julgamento, o Congresso aprovou, por meio da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, prazos limites para a renovação e fruição destes incentivos, em função da atividade econômica (indústria, comércio, produção agropecuária e extrativas, etc.) até dezembro de 2032, prazo que contemplava o fomento das atividades agropecuárias, industrial, agroindustrial e para os investimentos em infraestrutura, sendo que as atividades comerciais teriam esse benefício extinto em 31 de dezembro de 2022, enquanto para outras (produtos agropecuários e extrativos vegetais *in natura* e atividades portuárias vinculadas ao comércio internacional), esses prazos acabariam ainda mais cedo.

Contudo, para evitar essa perda, foi editada, em 28 de outubro de 2021, no governo Bolsonaro, a Lei Complementar nº 186,

que prorrogou, até 2032, para todas as atividades econômicas esse benefício, estabelecendo, entretanto, que nos últimos quatro anos desse período, ou seja, de 2029 a 2032, ele seria reduzido à razão de 20% ao ano, sendo extinto a partir de 2033. Ou seja, sua extinção já estava prevista, na LC, para dezembro de 2032.

Por último, no que diz respeito aos impostos do governo federal, as receitas do Imposto Seletivo substituirão as do IPI e passarão a alimentar os Fundos de Participação dos Estados e Municípios (FPEM), os Fundos Constitucionais do Norte, Nordeste e Centro-Oeste e o Fundo de Compensação às Exportações de Manufaturados, com seu percentual aumentando para 60% para essa finalidade e, caso se registrem perdas de receitas em relação à arrecadação e às transferências médias do IPI calculadas entre 2022 e 2026, essas serão compensadas pela União, mas, enquanto lei complementar não tratar da nova distribuição e enquanto isso não ocorrer, vigorarão as regras anteriores de distribuição para esses fundos. E, no caso da CBS, estabelece-se que 18% de sua arrecadação serão destinados para financiar o programa de seguro-desemprego, outras áreas da previdência e o abono salarial.

Mudanças adicionais

Embora não tenha sido objetivo da reforma introduzir alterações importantes na tributação direta, ou seja, nos impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio, e também nas contribuições de melhoria e em outras matérias nesse campo, algumas pequenas mudanças foram nela contempladas no que diz respeito a esses impostos. Entre essas, cabe destacar:

- *Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações* (ITCMD): transfere-se a competência de sua cobrança do estado onde se processa o inventário para o estado em que o *de cujus* é domiciliado, visando pôr cobro à guerra fiscal entre os estados nesse campo e, além disso, introduz a possibilidade de suas alíquotas serem pro-

gressivas, mas em função do valor do quinhão que cada herdeiro recebe, e não de uma alíquota incidindo sobre o valor total do espólio;

- *Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores* (IPVA): considera que o imposto poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental dos veículos e inclui, entre os que podem ser por ele taxados, os aquáticos (lanchas, iates, *jet skis*, por exemplo) e os aéreos (helicópteros, jatinhos), que, até então, não estavam submetidos à cobrança deste imposto, mas excluindo dessa taxação as aeronaves agrícolas e de prestação de serviços aéreos a terceiros, a prestação de serviços de transporte aquaviário e embarcações utilizadas para exploração da pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência;

- *Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana* (IPTU): autoriza o Poder Executivo a atualizar sua base de cálculo do imposto, conforme critérios estabelecidos em lei municipal, o que significa que poderá corrigi-lo acima dos índices de inflação, o que atualmente não é permitido;

- *Contribuição para o financiamento da iluminação pública*: amplia a sua cobrança para a expansão e melhoria do serviço de iluminação pública e do sistema de monitoramento para a segurança e preservação de logradouros públicos, cobrança antes restrita, na legislação, ao financiamento de seu custeio;

- *Criação de contribuição estadual para investimentos*: apesar de polêmico, por dar tratamento desigual para os entes federados, a EC 132 autoriza os estados que criaram, até 30/04/2023, fundos estaduais destinados a investimentos em infraestrutura econômica e habitação com receita oriunda de aportes condicionados à fruição de tratamento diferenciado em relação ao ICMS, a instituir contribuições semelhantes, não vinculadas ao referido imposto, ou seja, ao ICMS, as quais poderão vigorar até 2043 (EC 132/23,

art. 136). Isso desde que as alíquotas e suas bases de incidência não sejam superiores nem mais amplas que as vigentes no regime anterior – ou seja, em 30/04/2023, que deverão ser extintas, e desde que a destinação de sua receita seja a mesma das contribuições anteriores.

4 – Os esperados (e duvidosos) efeitos das mudanças na economia e no manicômio tributário

Apesar de limitada a uma reforma tributária sobre o consumo, o governo não economizou nas virtudes que essa teria, nem o seu alcance para a solução dos problemas da economia e do próprio sistema tributário brasileiro. Entre essas virtudes, cabe destacar algumas que foram apontadas: i) a simplificação do sistema, com a limpeza de sua legislação e de regras tributárias complexas, que dificultam e encarecem o cumprimento das obrigações tributárias para o contribuinte; ii) a extinção da cumulatividade da tributação, com o que se abriria o caminho para o crescimento econômico; iii) a melhoria na distribuição do ônus tributário, de acordo com a ministra do Planejamento, Simone Tebet, de que essa "é uma reforma dos pobres"; e iv) o aprimoramento e o fortalecimento do pacto federativo, com uma distribuição de receitas mais equilibrada entre os entes subnacionais.

Nas seções que se seguem, analisa-se cada uma dessas questões sem a tendenciosidade de seus defensores nos debates sobre elas realizados.

A "simplificação complicadora"

O jurista Ives Gandra da Silva Martins, em artigo publicado no dia 22 de janeiro de 2024 e intitulado "Reforma tributária: uma simplificação complicadora",[15] questiona a simplificação

15 MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A simplificação complicadora**. São Paulo: Fecomércio-SP, 22 jan. 2024.

trazida pela reforma para o sistema tributário. Para ele, sua complexidade pode, ao contrário da propaganda feita pelo governo sobre essa virtude, até aumentar. Isso por algumas importantes razões.

Em primeiro lugar, porque as mudanças aumentam, comparados ao sistema atual, três vezes o número de artigos para regular o sistema tributário, o que amplia – e muito! – as chances de diferentes interpretações jurídicas sobre a nova legislação e, portanto, a insegurança jurídica sobre as novas normas.

Em segundo, porque o sistema caótico atual vai continuar vigente até o final de 2032, que será o último ano em que ainda existirão o ICMS e o ISS. Só em 2033, portanto, entrará em vigor o novo sistema, com a implantação, em sua totalidade, do IBS. Até lá, os contribuintes estarão convivendo com dois sistemas, devendo conciliar e seguir as regras dos dois: do sistema atual e caótico e do novo, que é desconhecido.

Em terceiro, com as exceções criadas à alíquota de referência, como cada ente pode fixar sua própria alíquota, a possibilidade de contar com uma profusão de alíquotas do IBS não pode ser desconsiderada, ao contrário da proposta inicial de uma alíquota única para tornar o sistema menos confuso e mais transparente.

O fato é que a reforma foi aprovada sem se ter a mínima ideia de qual será a alíquota de referência capaz de gerar a receita que a tornará neutra, do ponto de vista de sua distribuição não provocar perdas para os entes federados. Caso os fundos criados para essa equalização sejam insuficientes para a União bancar o prejuízo, as alíquotas de referência terão de sofrer contínuos reajustes.

Além disso, o prazo de 50 anos para a transição federativa, previsto para a repartição das receitas do IBS pelo princípio do destino, deixará o Comitê Gestor também operando durante todo esse tempo com dois sistemas: um em que as regras dos antigos impostos definem a distribuição; outro, em que essa é

calculada segundo as regras do novo imposto, o IBS, pelo princípio do destino. Uma confusão até mesmo para a fiscalização por parte dos governos subnacionais checar se a distribuição está sendo feita corretamente.

Por último, existe a permanência do IPI que será cobrado dos bens produzidos fora da Zona Franca de Manaus (ZFM) para garantir a competitividade de sua produção no cenário nacional, o que não deixa de ser mais um complicador, que vai na contramão da simplificação do sistema tributário.

Não cumulatividade e crescimento econômico

Em função da extinção da cobrança dos impostos cumulativos sobre o consumo e sua substituição por impostos sobre o valor agregado, ao que se somam a simplificação do sistema, a garantia de devolução dos créditos e a isenção dos novos impostos para as exportações e os investimentos, projeções feitas em 2020 pelo economista Bráulio Borges, da Fundação Getúlio Vargas, estimavam que essa mudança poderia elevar o PIB potencial brasileiro em 20% no prazo de 15 anos, enquanto um outro estudo, realizado pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), projetou um crescimento menor, de 12% no mesmo prazo. Se, de fato, isso se verificar, o País obteria, hoje, um PIB adicional de R$ 1,2 trilhão, na projeção mais pessimista.

As duas projeções foram incorporadas na propaganda do governo para vender mais facilmente para o empresariado, a mídia e a população os ganhos que seriam obtidos no campo econômico com a reforma, projetando-se que esses poderiam atingir, num prazo de 15 anos, um maior crescimento, estimado entre 12% e 20% do PIB. É preciso, no entanto, cautela com essas projeções.

Mesmo que a experiência internacional de países que adotaram o IVA em substituição a impostos cumulativos forneça elementos importantes para essas projeções, não se pode ignorar que essas mesmas projeções são realizadas com hipóteses

que podem não se verificar. Especialmente se se considerar que levará muito tempo para o sistema estar completamente implantado, o ano de 2033, a partir do qual serão considerados mais 15 anos, ou seja, será preciso chegar até 2047 para se confirmarem ou não essas projeções. Com o mundo econômico em rápida transformação na fase atual do capitalismo globalizado, movido pela III e pela IV Revolução Industrial, em que a economia digital e os serviços avançam progressivamente, ao mesmo tempo que vai ocorrendo uma desmonetização do sistema econômico, as bases da produção, que determinam e condicionam as bases da tributação, poderão estar bastante modificadas no futuro, exigindo impostos de outra natureza em sua estrutura.

Além do mais, não se pode esquecer que os óbices ao crescimento, no País, não se resumem ao sistema tributário, mas se estende a inúmeros outros fatores, que atuam como força antieconômica. Entre esses, cabe destacar: as políticas macroeconômicas inconsistentes, com a manutenção, por longo tempo, de elevadas taxas de juros inibidoras do consumo e do investimento; a existência de uma infraestrutura precária e cara, que eleva muito o custo-Brasil; a inexistência de mão de obra qualificada para atender as demandas do setor produtivo em face das novas necessidades colocadas pela III e pela IV Revolução Industrial; e as incertezas que existem sobre a questão fiscal no País quanto à capacidade do Estado de conquistar a confiança do mercado no que diz respeito à sua solvência. Sem enfrentar essas questões, para o que seria necessário dispor de um plano de desenvolvimento de médio e longo prazo, o que até o momento não existe, dificilmente apenas a redução da cumulatividade e da semicumulatividade de alguns impostos sobre o consumo será capaz de garantir crescimento tão expressivo como essas projeções indicam.

Mantendo o status quo *da iniquidade tributária*

Não há em todo o texto aprovado nenhuma preocupação com a questão que diz respeito à melhor distribuição do ônus tribu-

tário entre os membros da sociedade, o que é compreensível, já que não era esse o seu propósito, mas apenas o de reformar a tributação sobre o consumo, uma demanda do mercado para reduzir o custo-Brasil e aumentar a produtividade da economia. Por isso, todo e qualquer argumento usado para defender que a reforma foi voltada também para essa finalidade e que deve produzir efeitos importantes para melhorar a equidade da tributação deve ser visto como falacioso.

As mudanças adicionais, introduzidas em alguns impostos diretos, como o ITCMD, o IPVA e o IPTU, praticamente não modificam a taxação sobre o patrimônio, a não ser no caso da instituição da cobrança do IPVA sobre iates, lanchas, *jet ski*, helicópteros, jatinhos, etc., o que, em que pese o fato de ser uma tributação mais justa, pouco altera o peso da tributação direta na carga tributária. De todas as mudanças feitas, a única que teria mais significado para diminuir um pouco a regressividade foi, inicialmente, a proposta de devolução em dinheiro (*cashback*) do imposto pago pela população brasileira de mais baixa renda pela cesta básica de consumo. Todavia, esse mecanismo terminou sendo bastante enfraquecido com a aprovação da zeragem das alíquotas dos produtos dessa cesta, beneficiando também os mais ricos com essa mudança.

Na verdade, a regressividade do sistema pode até se agravar, caso a carga tributária sobre o consumo se eleve, o que é perfeitamente possível, por ser desconhecido o novo sistema e ainda não se ter chegado ao término da determinação de sua alíquota e dos regimes tributários de exceção, o que só vai ocorrer com a sua regulamentação e com o início de suas operações, quando então deverão ser feitos os seus ajustes finais, como prevê a EC 132/23.

Como se vendeu a ideia de que a reforma tributária seria feita em duas etapas, sendo a primeira a reforma do consumo e, em seguida, a da renda e do patrimônio, essa sim com o objetivo de fazer uma redistribuição da carga tributária, reduzindo o seu peso para as camadas mais baixas de renda e aumentando-o para os mais ricos, a EC 132 incluiu, entre os seus artigos, a determinação de que, em até 90 dias contados a partir de sua promulgação,

até 20 de março de 2024, portanto, o Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso Nacional, projeto de lei que reforme a tributação da renda e também, em até 90 dias, projeto para a da tributação sobre a folha de salários. Pelo menos em relação à renda, não são muitos os que apostam que isso irá ocorrer, apesar do discurso do governo de que vai incluir os ricos entre os pagadores do imposto de renda, num país que é campeão das desigualdades no mundo e que tem como regra, por tradição, ser camarada em termos de tributação com esse grupo.[16]

A federação enfraquecida

Apesar das ilusões vendidas pelo governo e por seus defensores sobre os ganhos que serão obtidos pela federação com a reforma, a verdade é que, com ela, enfraquecem-se, ainda mais, os seus alicerces. O pouco de autonomia que resta, principalmente para os governos estaduais, em relação ao manejo de seu principal imposto, o ICMS, para seus objetivos de política econômica, deixará de existir com sua extinção e criação do IBS e com a transferência de sua competência legislativa para o Congresso Nacional. Isso sem considerar o fato de que, por ter a mesma legislação prevista, em lei, da CBS, e o fato de essa ter sido implantada bem antes e, por essa razão, sofrer os primeiros ajustes no período de teste, o IBS terá de acompanhar suas mudanças e tornar-se, dessa maneira, refém do governo federal em sua regulamentação.

A principal mudança que vai, de fato, beneficiar a federação em termos de uma melhor redistribuição da receita entre os entes subnacionais refere-se à criação do IBS pelo princípio do destino, que, de um lado, favorece os estados consumidores, que são os menos desenvolvidos *vis-à-vis* os estados produtores e, de outro, os municípios mais populosos, modificando uma equação de distribuição de receita que era altamente desequilibrada

16 Passados mais de 150 dias da promulgação da EC 132/23, quando este artigo estava em processo de revisão final para publicação, o governo ainda não havia encaminhado ao Congresso o projeto de reforma do imposto de renda, conforme previsto nessa emenda.

e desfavorável para as unidade da federação de menor nível de renda. Como o impacto sobre a receita *per capita* dos municípios é significativa – com a diferença entre a de maior nível e a de menor caindo de 200 para 13 vezes, de acordo com as projeções realizadas por especialistas e, no caso de se atingir o crescimento esperado de 12% a 20% em 15 anos, como apontado –, nenhum estado sairia perdendo receita com a reforma e apenas 2% do total dos municípios incorreriam em alguma perda, mas esses municípios são os que registram níveis elevados de receita *per capita* muito acima da média nacional. Mas é só.

Afora isso, a autonomia dos entes subnacionais, entre as quais a autonomia financeira, acabou. Eles não disporão mais de nenhum imposto que lhes permita implementar qualquer política de seu interesse, o que terá de ser feito através do gasto, mais limitado, especialmente em orçamentos altamente enrijecidos com vinculações de despesas. Além disso, pouca influência esses entes terão sobre o seu principal imposto, o IBS, cujo regulamento ficará dependente do Congresso Nacional, tendo de correr atrás da CBS. Até mesmo o controle do recebimento e distribuição do IBS será centralizado no Comitê Gestor, cuja sede deverá ser em Brasília, com os 54 representantes dos estados e municípios, 27 representando os 5.569 municípios e 27 os estados e o Distrito Federal.

Uma revisão do modelo federativo não pode se contentar com um projeto que impõe perdas, caso não haja a devida compensação pela União para os grandes estados e municípios e ganhos para os pequenos e médios estados e municípios, tal como a proposta aprovada. Sem antes definir claramente os encargos que caberão a cada ente na oferta de políticas públicas, reatribuir alguma autonomia a esses mesmos entes na definição dessas políticas para evitar soluções padronizadas que afetam a eficiência do gasto, resolver o problema do encilhamento e asfixia financeira que impede a ação de alguns entes relevantes da estrutura federativa, rever seus campos de competência e redesenhar o sistema de partilha dos tributos para garantir o financiamento das políticas estabelecidas, nenhuma iniciativa pode, isoladamente, trazer vigor para a federação. Sem isso, a federação no Brasil não deixará a condição de ficção, que tem marcado sua trajetória desde a sua aprovação, em 1891.

5 – Conclusões

Não se coloca em dúvida o fato de que a reforma tributária do consumo não seja importante para o País nem que as mudanças que serão introduzidas no sistema, a partir de 2026, não sejam necessárias. Discorda-se, no entanto, de algumas questões.

A primeira diz respeito à prioridade conferida à tributação sobre o consumo em relação à tributação sobre a renda e o patrimônio. Pelas suas características e pela distribuição de suas competências entre os entes federados, a tributação do consumo afeta bem mais as relações federativas e impõe perdas e ganhos entre os seus entes, sendo que, no caso das perdas, essas têm de ser compensadas de alguma forma pelo governo federal para que a reforma possa se viabilizar num quadro de acentuados desequilíbrios fiscais. A reforma sobre o consumo, nessa perspectiva, deveria ser, portanto, não o *ponto de partida* da reforma tributária, mas o seu *ponto de chegada*, sendo a tributação direta quem deveria ir à frente, por ser menos conflituosa e capaz de gerar recursos adicionais para a criação de fundos necessários para compensar essas inevitáveis perdas que a reforma do consumo acarreta.

Além disso, a tributação sobre a renda e o patrimônio, ao fortalecer a arrecadação do governo, com impostos progressivos e com maior equidade, dando maior legitimação social ao sistema, permitiria reduzir o peso da tributação indireta na carga tributária, reduzindo a sua regressividade, enquanto, de outro lado, poderia contribuir para viabilizar as metas fiscais estabelecidas pelo novo marco fiscal, sem a necessidade de caça insana e desordenada de receitas, como vem sendo feito pelo governo.

Não se pode concordar, também, com os longuíssimos prazos de transição previstos na reforma, seja para a implantação de novos impostos, seja – ainda mais nesse caso – para a repartição da receita pelo princípio do destino entre os entes federados. A velocidade atual das mudanças no sistema econômico, com o avanço da economia digital e de serviços, ao alterar as bases econômicas que condicionam as bases da tributação, pode tornar

obsoleto o IVA antes mesmo de sua implantação definitiva ou, pelo menos, reduzir a sua importância.

Por último, também não se pode concordar com as ilusões transmitidas principalmente pelo governo para a população sobre o alcance da reforma. Caso não se avance na reforma do imposto de renda e do patrimônio, o sistema tributário brasileiro continuará como um dos mais iníquos e injustos do mundo, por mais que as autoridades econômicas, numa propaganda enganosa, afirmem se tratar de uma reforma dos pobres. E, se não for feita uma revisão mais ampla do modelo federativo, a federação não poderá ser reerguida, com o que se perderá importante pilar da democracia e do crescimento econômico. Em ambos os casos, mantidas essas mazelas, os frutos esperados com a reforma realizada para o crescimento econômico não passarão de um sonho distante da realidade.

Não se pode, por isso, entre tantas opiniões suspeitas e tendenciosas emitidas sobre a reforma por variados setores e autoridades governamentais em comemoração à sua aprovação, deixar de dar destaque a uma das mais honestas, emitida pela Federação da Indústria de São Paulo (Fiesp) que se restringiu a situá-la como uma mudança importante para o mercado, para a produção, o que ela realmente é: "o país passará a ter um sistema tributário mais moderno, transparente e alinhado às melhores práticas internacionais, simplificando a vida de quem gera emprego e renda no Brasil". Nada mais. E isso se, depois de um longuíssimo prazo para sua implantação, as ideias de hoje a respeito da tributação continuarem valendo no futuro distante por ela previsto.

6 – Referências

AMARAL, Gilberto Luiz do *et al*. **Quantidade de normas editadas no Brasil***:* 35 anos da Constituição Federal de 1988. Curitiba, PR: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT, 2023. Disponível em: https://ibpt.com.br/estudo-quantidade-de-normas-35-anos-cf-2023/. Acesso: 15 jan. 2024.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o sistema tributário nacional. Brasília, DF:

Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 5 jun. 2024.

BRASIL. Senado Federal. **Congresso promulga reforma tributária**. Brasília, DF: Agência Senado, 20 dez. 2023. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/20/congresso-promulga-reforma-tributaria#:~:text=O%20Congresso%20Nacional%20promulgou%20nesta,da%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Federal%20de%201988. Acesso em: 5 jun. 2024.

GOBETTI, Sérgio; ORAIR, Rodrigo Octávio; MONTEIRO, Priscila Kaiser. Impactos redistributivos (na federação) da reforma tributária. **Carta de Conjuntura**: Brasília: Ipea, n. 59, 2 trim. 2023, 31 maio 2023. Nota de conjuntura 17.

KEYNES, John Maynard. **A teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. São Paulo: Cultural Abril, 1983.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A simplificação complicadora**. São Paulo: Fecomércio-SP, 22 jan. 2024.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991.

_____. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil**: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária. São Paulo: Contracorrente, 2020.

_____. **Economia e política das finanças públicas no Brasil**: um guia de leitura. São Paulo: Hucitec, 2012.

_____. **O sistema tributário brasileiro: evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891-2017)**. *Texto para Discussão nº 2*. Brasília: Plataforma Política Social/Anfip/Fenafisco, 2017, p. 21.

THE WORLD BANK. **Doing Business Subnational Brazil 2021**, 06 Maio 2021. Disponível em: https://portugues.doingbusiness.or/brasil. Acesso em: 15 mar. 2024.

Recebido em 19/1/2024
Aprovado em 09/4/2024